



**Universidad Nacional Autónoma
de México**

Facultad de Economía

Centro de Educación Continua y Vinculación

Seminario de Titulación en Economía Pública

**“Análisis del potencial recaudatorio y
la progresividad del Impuesto al Valor
Agregado en México”**

Ensayo que para obtener el título de:

Licenciado en Economía

P r e s e n t a:

Gonzalo Arturo López García

Asesor: Lic. Alberto Velázquez García

México, D.F.; abril de 2015



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.

Con todo mi cariño y mi eterna gratitud
a mis padres, Gonzalo y Margarita.



Este ensayo no hubiera podido ser realizado sin la supervisión y apoyo del Profesor Alberto Velázquez García, a quién mucho agradezco la paciente lectura y sus valiosas recomendaciones. Agradezco también la revisión y comentarios del Dr. José Manuel Flores Ramos.

Quiero también agradecer los consejos y comentarios de Jorge Lecumberri, que me ayudaron en el análisis de las Cuentas Nacionales y encuestas, así como en la interpretación de los resultados.

Agradezco el apoyo de mi esposa Paquita y de mi pequeña Pau, por el tiempo que tuve que aislarme durante la elaboración de este ensayo. Me perdí de algunas fiestas, visitas a la alberca y de muchas y muy agradables risas. Ya nos recuperaremos.

A mis queridos hermanos también les agradezco que siempre me impulsaron en este proyecto y que previamente me han puesto el ejemplo; y muy especialmente a mis padres, por su incansable aliento y por toda una vida de esfuerzo con denuedo. Muchas gracias.

Por supuesto, cualquier error es sólo mío.



Resumen

Un problema imperante en la economía mexicana es la persistente debilidad de las finanzas públicas. Comparativamente con otros países México tiene uno de los niveles de recaudación tributaria más bajos; al tiempo que las arcas públicas son altamente dependientes de los recursos petroleros. Para revertir esta situación en años recientes ha habido varios intentos de modificar la estructura legal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) con el fin de ampliar su base, particularmente eliminando la tasa 0% en alimentos y medicinas, lo que ha generado un intenso debate político. En este ensayo se explora el potencial de recaudación y la progresividad del IVA al gravar bienes y servicios actualmente con tratamientos preferenciales.

En la sección 1 se aborda el por qué es necesario el Estado para complementar y corregir al mercado. Se definen las funciones económicas del Estado y se analizan los criterios que justifican alternativas de distribución. Asimismo, se analizan las características de un “buen” sistema tributario para el financiamiento del gasto público, así como los criterios de justicia impositiva.

En la sección 2 se analiza la interrelación entre las reformas fiscales y la trayectoria histórica de las finanzas públicas de México; como a partir de los años 60 se hicieron esfuerzos en un intento para cubrir los déficits públicos; y como la corrección del déficit fiscal de los años 80 descansó en una intensa reducción del gasto público. Asimismo, se muestra que un fuerte componente del crecimiento real del ingreso público a partir de 1992 proviene de los derechos por hidrocarburos, componente poco estable que pone de manifiesto la incapacidad de las reformas fiscales instrumentadas para consolidar los ingresos públicos.

Finalmente en la sección 3, se analiza el potencial recaudatorio y la progresividad del IVA. Se estimó el potencial de recaudación a partir del consumo final efectivo de la economía, que reporta el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN). Considerando la tasa vigente de 16%, se calculó que la recaudación máxima que se podría obtener por concepto de IVA sería de un 10.1 por ciento del PIB en promedio en el periodo analizado (2007-2011). Se estimó que la pérdida recaudatoria por la tasa 0% y los bienes y servicios exentos llega al 2.7 y 1.2 por ciento del PIB respectivamente, en promedio en el periodo analizado.

La estimación de la distribución de la carga fiscal y la incidencia del IVA por decil, se basó en la descomposición del gasto de consumo de los hogares, estimando la carga imputada del IVA. Se encontró que el subsidio implícito que significan los gastos fiscales equivale para el decil superior, al agregado de los tres primeros deciles en el caso de la tasa 0%, y es casi igual al de los siete primeros deciles en el caso de los bienes y servicios exentos.

Se comprobó con los índices de concentración Reynolds-Smolensky y Kakwani que el sistema actual del IVA es regresivo, pero que el grado de regresividad aumentaría en caso de no aplicarse la tasa 0% y los bienes exentos. Se realizaron tres ejercicios de microsimulación; se encontró en el Ejercicio 1 que gravar medicinas (a la tasa de 4%), servicios educativos y construcción residencial (al 8%), libros, periódicos y revistas, y espectáculos públicos (al 16%), reduciría la regresividad del sistema vigente del IVA, arrojando una recaudación potencial adicional de 38 mil 100 millones de pesos en el 2011, un 6.8 por ciento adicional a la recaudación observada.



Contenido

Introducción	6
Sección 1: Los límites al teorema de la mano invisible y la acción pública	9
El teorema de la mano invisible	9
El estado y la acción pública	11
La redistribución del ingreso	13
Financiamiento del gasto público	15
Características de un “buen” sistema tributario	18
La equidad horizontal	19
La equidad vertical	20
La tributación óptima	21
Conclusiones de la sección	22
Sección 2: Los desafíos de las finanzas públicas en México	23
La ascensión del Estado	23
La reforma fiscal	25
El programa de ajuste	27
La ruptura del paradigma fiscal	30
Conclusiones de la sección	39
Sección 3: cálculo del potencial recaudatorio y la progresividad del IVA	41
El Impuesto al Valor Agregado	41
Las principales características del IVA	43
Índice de recaudación del IVA	45
Tratamientos preferenciales: tasas reducidas y exenciones	49
El potencial recaudatorio y los gastos fiscales	50
El gasto de consumo final de los hogares	51
Gastos fiscales	56
Bienes exentos	60
El gasto fiscal de las zonas fronterizas	64
Análisis de progresividad de los tratamientos preferenciales del IVA	65
Impacto distributivo del IVA por deciles de ingreso	71
Ejercicios de microsimulación	77
Conclusiones de la sección	83
Conclusiones generales y recomendaciones	86
Bibliografía	88
Anexos	92



Introducción

Un problema de relevancia en la economía mexicana es la persistente debilidad de las finanzas públicas. El país tiene uno de los niveles de recaudación tributaria más bajos entre los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), al tiempo que las arcas públicas son altamente dependientes de los recursos petroleros, lo que constriñe la capacidad del gasto público. Sin ir más lejos, a fines de enero de 2015, ante la caída en los precios del petróleo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) anunció un recorte al gasto público por más de 120 mil millones de pesos.

Para fortalecer los ingresos tributarios en años recientes, se han escuchado en numerosas ocasiones voces que piden una modificación en la estructura fiscal, particularmente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con el fin de ampliar su base.

En el 2001, al inicio de la administración del Presidente Fox se plantearon durante los trabajos del segundo periodo ordinario de sesiones de la Cámara de Diputados 17 iniciativas de ley, de las cuales 14 formaron parte de la así llamada Nueva Hacienda Pública Distributiva, (SHCP, 2001) cuyo eje central descansó en la propuesta de eliminar la tasa cero y las exenciones del IVA. Se argumentaba que el 40% de la población que tiene mayores ingresos se beneficia con el 72% de las exenciones en el IVA, por lo que debían eliminarse.¹

Dicha iniciativa fue fuertemente criticada por los partidos políticos en ese entonces de oposición y finalmente tras algunos meses de discusiones, se rechazó el proyecto. La reforma simplemente quedó en un nuevo e intrascendente impuesto de 5% a artículos de lujo o suntuarios como caviar o motores para yates.

Lo curioso es que el argumento para rechazar dicha iniciativa fue exactamente el mismo por el que se propuso, es decir, mientras que el Ejecutivo Federal proponía corregir la

¹ La reforma de corte ortodoxo propuso gravar todas las enajenaciones que impliquen un consumo de bienes a la tasa del 15% por lo que quedarían afectas al pago del impuesto la totalidad de las transacciones incluyendo los alimentos y las medicinas. Los recursos se canalizarían al abasto de agua potable, electrificación, drenaje, universidades, escuelas técnicas, caminos, carreteras, así como a financiar el gasto del gobierno y la infraestructura para el desarrollo humano y social en el país. En cuanto a las colegiaturas se aplicaría el 15% de IVA pero se podrá acreditar el 20% del mismo. Asimismo se daría a los trabajadores un subsidio por medio de un mayor crédito al salario y una exención del ISR a los primeros 50 mil pesos anuales de ingreso.



distorsión provocada porque —argumentaba— dichas tasas favorecen en realidad a los ricos, la oposición la rechazó porque afectaría la economía de los más pobres.

Tras otro intento fallido del Presidente Fox en 2003, a mitad del 2007 —ya bajo la administración del Presidente Calderón— el Congreso de la Unión aprobó cambios de importancia en la estructura tributaria del país, pero la reforma no se basó en ensanchar la base del IVA, sino que se enfocó en los impuestos directos con reformas a la ley del ISR, la expedición de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU); la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), así como al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios para fortalecer el federalismo fiscal.

La reforma al IVA fue retomada por el Presidente Calderón dentro de su propuesta de Ley de Ingresos de la Federación (LIF) del 2010, en donde se propuso la creación de un impuesto de 2% al consumo —incluyendo alimentos y medicinas— etiquetado para combatir la pobreza. Una vez más dicha propuesta fue rechazada por el Congreso de la Unión; e incluso el grupo parlamentario del Partido de la Revolución Democrática (PRD) criticó la propuesta calificándola de un simple engaño a través de un IVA disfrazado.

Recientemente se escucharon en el país nuevas voces que piden la aplicación del IVA en alimentos y medicinas. En línea con la propuesta de gobierno del entonces aspirante a la presidencia Peña Nieto, que incluía como parte de la reforma fiscal para incrementar la recaudación, reducir al máximo las exenciones y privilegios fiscales, dejando abierta la revisión del IVA (Peña, 2011); en marzo de 2013 el ya gobernante Partido Revolucionario Institucional (PRI) aprobó reformas a sus estatutos para eliminar las cláusulas que vetaban la aplicación del IVA en alimentos y medicinas.

Sin embargo, y en contra de las expectativas generadas al amparo del Pacto por México, (cuyo compromiso 72 planteaba revisar el diseño y ejecución de los impuestos directos e indirectos); la unión del PRI y el PRD culminaron en una reforma fiscal de tipo progresivo,² que no incluyó la aprobación del IVA en alimentos y medicinas.

Asimismo, el Acuerdo de Certidumbre Tributaria suscrito por el gabinete del Presidente Peña ha garantizado que no se propondrán por el Ejecutivo nuevos impuestos en lo que queda de su administración (salvo una crisis macroeconómica), y se ha hecho particular

² Con mayores tasas de ISR para los ingresos mal altos, y un impuesto adicional a los dividendos de las empresas.



énfasis en que no se propondrá un IVA a alimentos y medicinas. El Partido Acción Nacional ha reiterado que la reforma fiscal quedó no sólo incompleta, sino que es perjudicial y que inhibe el crecimiento, por lo que ha puesto nuevamente en la palestra la agenda fiscal rumbo a las elecciones intermedias de 2015.

Es por ello que adquiere relevancia un análisis del potencial recaudatorio del IVA, así como del impacto en la progresividad (regresividad) del impuesto, incluyendo estimaciones puntuales sobre las cuales se puedan establecer conclusiones. La definición del monto de la recaudación que se pudiera obtener, y del costo que tendrían que asumir los diferentes estratos sociales es de utilidad para aportar elementos objetivos al análisis y debate de la reforma fiscal, y en su caso ponderar no sólo las implicaciones para los ingresos públicos y el financiamiento del gasto, sino para la redistribución del ingreso.

Para el presente ensayo, la hipótesis fue que una reforma fiscal a través de la ampliación homogénea de la base del IVA es positiva en términos de recaudación pero no de justicia, es decir, en términos de la distribución del ingreso.

Para ello, el objetivo general fue estimar el nivel del potencial recaudatorio del IVA en México y la progresividad del mismo. Los objetivos específicos que guiaron el desarrollo del ensayo fueron:

- Describir las funciones económicas del Estado.
- Analizar los atributos de equidad de los impuestos.
- Analizar los ingresos tributarios del sector público en México en los últimos años.
- Estimar los niveles del potencial recaudatorio del IVA en México, a partir del Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCN).
- Estimar la distribución de la carga impositiva y el subsidio implícito del IVA en función del nivel de ingreso de los hogares, a partir de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) 2012.
- Estimar el potencial de recaudación y nivel de progresividad ante cambios en el esquema de tasas vigentes del sistema IVA.

A continuación se presenta el desarrollo y resultados del ensayo.



Sección 1: Los límites al teorema de la mano invisible y la acción pública

El teorema de la mano invisible

¿Por qué es necesario el Estado o Gobierno?¹ Esta pregunta en apariencia sencilla se mantiene vigente aún en estos tiempos, a inicios del siglo XXI cuando la corriente hegemónica de pensamiento económico parece ser la ortodoxia neoclásica que propugna por un liberalismo económico.

¿Por qué no se deja la economía a las libres fuerzas del mercado? Si los postulados neoclásicos afirman que la estructura de la producción debe alinearse con las preferencias individuales de los consumidores, entonces ¿por qué en vez de dejar todo a la mano invisible, la *mano* del gobierno de cualquier país del mundo significa una parte considerable de la economía nacional?

En los inicios de la Revolución Industrial, y justo en el mismo año de la independencia de los Estados Unidos se publicó la –hoy muy conocida– teoría de Adam Smith del libre mercado, que lo refiere como una mano invisible que puede coordinar el comportamiento de la sociedad interesada sólo maximizar su propio beneficio, pero asombrosamente logrando no sólo la eficiencia sino siendo el resultado socialmente óptimo.

Cada persona "busca sólo su propio beneficio, y en esto, como en muchos otros casos, es conducido por una mano invisible para promover un fin que no entraba en su propósito" (Smith, 1776 en Roll, 1994).

Más de un siglo después a través de las técnicas matemáticas desarrolladas por Arrow y Debreu (1954), se desarrolló el primer y segundo teoremas fundamentales de la economía del bienestar, que logran definir formalmente el postulado de Smith, y que se puede sintetizar como (Varian, 2006):

- Todos los equilibrios de mercado son eficientes en el sentido de Pareto.
- Que en determinadas condiciones todas las asignaciones eficientes en el sentido de Pareto pueden lograrse mediante el mecanismo del equilibrio competitivo.

¹ A diferencia de la ciencia política, en la literatura económica se denomina comúnmente Estado al Gobierno, es decir, al conjunto de instituciones públicas que coordinan y ejecutan las políticas públicas.



Estos teoremas están sujetos a restricciones, ya que se basan en la condición de mercados competitivos de factores y productos.²

En caso de que algún agente económico tenga poder de mercado (capacidad del influir en el precio), no se garantiza un equilibrio de mercado que maximice el bienestar (Pareto eficiente). Es decir, el mecanismo de mercado proporciona una señal eficiente para vincular la oferta con la demanda de los consumidores a través de dirigir, coordinar y asignar los factores de la producción (Ferguson, 1977), pero requiere ciertas restricciones.

Justamente las restricciones³ son las que llevan a Basu (2013 pp 46) a una interesante interpretación del Teorema de la mano invisible:

(...) Si tenemos una economía competitiva donde la libertad de los individuos se restringe de tal forma que no se les permite elegir entre todas las acciones alternativas posibles, sino simplemente elegir un punto de su conjunto presupuestario, entonces (dadas algunas condiciones técnicas como antes) el equilibrio resultante será Pareto óptimo.

Visto de esta forma, el teorema ya no parece una celebración del “egoísmo individual” sino al contrario, parece señalar la necesidad de imponer restricciones sobre la elección individual. De manera análoga, ya que en realidad sólo el Estado puede modelar al mercado hacia una economía competitiva, el equilibrio parece descansar en la acción estatal.

La caída del bloque soviético a fines del siglo XX parecería confirmar empíricamente la supremacía del mercado. Sin embargo la acción pública es necesaria para complementar y corregir al mercado en ciertos aspectos⁴, de los cuales los más importantes se detallan a continuación (Musgrave y Musgrave, 1989).

1. Se requiere regulación gubernamental para asegurar el libre acceso a los mercados.
2. Sólo es Estado es capaz de proveer la estructura legal que garantice los acuerdos contractuales necesarios para el funcionamiento del mercado.

² Veáse Border, (2000).

³ Más allá de su conjunto presupuestario, los individuos pueden elegir robar, matar, secuestrar, extorsionar, etc.

⁴ Existen también otras instituciones que intervienen en la economía además del mercado y el Estado, como las instituciones privadas sin fines de lucro, que administran recursos de la sociedad dirigidos hacia fines específicos. Sin embargo, no son fundamentales en la asignación de recursos.



3. Los bienes públicos⁵ cuyo consumo es no rival, no pueden ser provistos por el mercado, las “externalidades” que conducen al “fallo del mercado” requieren la acción pública.
4. Se requiere la acción gubernamental para efectuar ajustes en la distribución del ingreso producida por el sistema de mercado.
5. Es necesaria la intervención pública con el fin de *mantener* el nivel de actividad económica (un alto nivel de empleo, una estabilidad de precios y una apropiada⁶ tasa de crecimiento económico), ya que el mercado no necesariamente conducirá a la economía hacia dichos objetivos.

Como afirma Ayala (2000) “El mercado y el Estado coexisten en una competencia pero también complementándose”. Por supuesto, las limitaciones del mercado que hacen necesarias medidas de políticas públicas no implican que *cualquier* iniciativa pública mejore realmente el funcionamiento del sistema económico. Al igual que el mercado, el Estado como mecanismo de asignación de recursos, puede generar ineficiencia del sistema y disminución en el bienestar.⁷

El estado y la acción pública

De acuerdo a Dean (1989), el papel del Estado ha sido el factor principal para el desarrollo de la economía como ciencia; a pesar de lo cual, como menciona Ayala (Op. Cit.), la teoría y el análisis empírico aún no ofrecen respuestas totalmente satisfactorias a muchas de las preguntas sobre los límites y alcances de la intervención del Estado en la

⁵ Ciertos bienes llamados bienes públicos o bienes sociales no pueden suministrarse por el sistema de mercado. Este *fallo del mercado* se deriva de la imposibilidad de excluir de los beneficios que genera el bien, al consumidor en particular que no lo adquiere. Los consumidores no tendrán incentivos para pagar estos bienes, al contrario. Este problema es conocido como el problema del polizón o del *free-rider*.

Por otro lado, las instituciones juegan un papel relevante en ciertos casos, por ejemplo, en la provisión de servicios públicos en un condominio, en donde en realidad *no hay* poder coactivo para obligar a los vecinos a pagar por los servicios de iluminación y limpieza de áreas comunes, vigilancia, elevador, etc. Sin embargo, la gran cuestión no es el porcentaje de los condóminos que no pagan, sino el que sí paga por dichos servicios.

⁶ Acorde con las necesidades sociales y el grado de desarrollo de un país.

⁷ Por ejemplo, la sobreproducción o subproducción de los bienes públicos, la mala calidad de los mismos, la inversión pública improductiva, la corrupción, la ineficiencia en la asignación del gasto, y la ineficiencia operativa.



economía. Como lo señala el propio Ayala (Op. Cit) o Chang (1996), el debate sigue vigente.

Con todo, las funciones *básicas* de la intervención gubernamental se pueden resumir en (Musgrave y Musgrave, Op. Cit.):

1. *Función de asignación (provisión de bienes públicos).*
2. *La función de distribución del ingreso.*
3. *La función de estabilización del ciclo económico.*⁸

Dentro de la función de asignación, la producción o provisión de los bienes públicos, la defensa nacional, y la conservación del medio ambiente, entre otras, son incluso obvias. Asimismo, la regulación de los monopolios y la formación de mercados, la creación de infraestructura (externalidades positivas) y la regulación y combate a las actividades dañinas (externalidades negativas), son acciones del Estado para mejorar la asignación de los recursos.

En estas actividades la acción del Estado parece indiscutible, sin embargo hay mayor controversia en cuanto a las funciones de distribución y estabilización, es decir, las acciones públicas para promover un estado de mayor equidad o más bien, de menor desigualdad en la distribución del ingreso en la sociedad, y para la utilización de la

⁸ En cuanto a la función de estabilización, es evidente que las políticas públicas tienen especial relevancia en la conducción macroeconómica, es decir, en aspectos tales como el nivel de empleo, la estabilidad del nivel de precios, y la tasa de crecimiento económico.

El nivel general de empleo y precios de la economía depende del nivel de la demanda agregada en relación con la producción potencial. El nivel de demanda es una función de las decisiones de gasto de millones de consumidores, ejecutivos, financieros y empresarios. A su vez, estas decisiones dependen de un gran número de factores. En un período dado, el nivel de gasto puede ser insuficiente para asegurar el pleno empleo del trabajo y de los demás recursos. Por diversas razones, que incluyen el que los salarios y los precios sean rígidos a la baja, se carece de algún mecanismo automático para que el nivel empleo se recupere rápidamente. Por tanto se requiere de medidas expansivas para elevar la demanda agregada. En otros momentos, es posible que el gasto pueda exceder del producto disponible en condiciones de alto nivel de empleo y, por tanto, conlleve un proceso inflacionario. En tal caso resultarán necesarias medidas restrictivas para disminuir el nivel de demanda. Además, al igual que una demanda insuficiente puede dar origen a más insuficiencia de la demanda, un aumento de precios puede generar más aumentos sucesivos de precios, conduciendo a un proceso de hiper-inflación. En ninguno de estos casos existe un proceso de ajuste automático por el que la economía regrese a un alto nivel de empleo y a la estabilidad. Es necesario, por tanto la acción pública. (Samuelson y Nordhaus, 1992).



política pública a fin de regular el nivel de actividad económica, (nivel de empleo, inflación y tasa de crecimiento económico).

Adicionalmente, la regulación económica implica la promulgación de leyes y la creación de instituciones públicas que interfieren en el sistema económico.

La redistribución del ingreso

Por su propia naturaleza la distribución del ingreso que produce el mercado llevará siempre un nivel de desigualdad, porque depende de las dotaciones de factores incluyendo el capital humano (las capacidades físicas, empresariales y técnicas de cada individuo para generar ingresos) y la riqueza heredada o acumulada, así como el precio de dichos factores en el mercado (la productividad marginal de los mismos). En este sentido, partiendo de que la riqueza heredada es muy distinta en los individuos, y que dicha asignación original genera desigualdades que por lo general se mantienen, un factor decisivo en la distribución del ingreso es la educación, por su contribución a la generación de capital humano.⁹

El nivel de desigualdad alcanzado por la sociedad contemporánea ha crecido a niveles indignantes. Mientras algunos (relativamente pocos) individuos perciben ingresos muy altos, otros (muchos) apenas subsisten en condiciones de extrema pobreza. Sin embargo, son varios los criterios que justifican alternativas o enfoques de distribución.

Musgrave y Musgrave, (Op. Cit.) los clasifica en:

- a) Criterios basados en la dotación
- b) Criterios utilitaristas
- c) Criterios igualitarios
- d) Criterios mixtos

⁹ Mincer, (1975) ha concluido que las diferencias en el capital humano explican cerca del 60% de las diferencias en el ingreso, lo cual manifiesta la particular relevancia que adquiere la educación en las políticas públicas, como instrumento de redistribución y movilidad social a mediano y largo plazo.



Mientras que los pobres preferirán los enfoques utilitaristas o igualitarios, los ricos por lo general preferirán los basados en la dotación.¹⁰

Hobbes y Locke defendieron el derecho de una persona a los frutos de su trabajo, dando un respaldo teórico al enfoque de la dotación. Por otro lado, el enfoque utilitarista rechaza la desigualdad de factores como fuente legítima de las desigualdades en el ingreso; en cambio, propone opciones para maximizar el bienestar total o el bienestar promedio, argumentando que a un individuo debería dársele mayor ingreso si el nivel de utilidad (o la capacidad de generar felicidad por dicho ingreso) es mayor que al de otro individuo.

Por su parte, la corriente igualitarista defiende una distribución equitativa del ingreso. Podemos preguntarnos, si todos somos iguales ante la Ley,¹¹ ¿por qué no disfrutar un ingreso igual al de cualquier otra persona? La distribución igualitaria supone que el ingreso total se distribuye en las mismas proporciones entre los individuos, y únicamente se vería afectada por diferencias en las necesidades de los mismos.

Para eliminar la subjetividad (derivada de la dotación inicial del ingreso), la teoría de Rawls (1971) sobre la igualdad parte de liberar a los individuos de su situación actual, para considerar imparcialmente el problema. Partiendo de la *posición original*, cualquier individuo preferiría una distribución igualitaria, a efecto de no verse perjudicado con una posición peor que otro individuo. El grado de la redistribución igualitaria depende del grado de aversión al riesgo.

Se preferirá otra posición de desigualdad si todos quedan mejor (principio de diferencia), incluyendo más variables que el ingreso: “Todos los valores sociales, libertad y oportunidades, riqueza e ingreso, y las bases del autorrespeto han de ser distribuidas

¹⁰ Si bien el cristianismo se inclina más por el enfoque igualitario a través de la emancipación de los pobres: Isaías 61, 1; el Mesías vendrá “a llevar la buena nueva a los pobres, a sanar los corazones heridos, a proclamar la liberación a los cautivos y la libertad a los prisioneros”; la parábola de los talentos ilustra el enfoque de la dotación, según la cual, cada quien recibe de acuerdo con su dotación inicial: Mateo 25 14-30: “Porque el reino de los cielos es como un hombre que yéndose lejos, llamó a sus siervos y les entregó sus bienes. A uno dio cinco talentos, y a otro dos, y a otro uno, a cada uno conforme a su capacidad...”, “...porque al que tiene, le será dado, y tendrá más; y al que no tiene, aun lo que tiene le será quitado”. Por su parte, la tradición protestante y en específico el calvinismo, más apegado al criterio de dotación y a la búsqueda del ingreso como un fin, generó condiciones en apoyo al establecimiento del sistema capitalista; Weber (1905).

¹¹ Todo individuo goza de las garantías que otorga la Constitución; Art. 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



igualmente a menos que una distribución desigual de cualquiera, o de todos, de estos valores sea ventajosa para todo el mundo”, Rawls (Op. Cit.).

Sin embargo, si todos los individuos reciben –básicamente- un mismo ingreso, ¿cuál sería el incentivo para trabajar más, o en empleos peligrosos o desagradables?

A pesar de que las teorías difieren acerca de lo que es un esquema *justo* de distribución del ingreso, las condiciones de pobreza en que vive una considerable proporción de la población no sólo de México, sino en el mundo, *obligan* a instrumentar cierto esquema de redistribución del ingreso.

Desde el punto de vista de la teoría, la llamada “economía del bienestar” desarrollada a partir de los trabajos de Arthur Pigou, brindó el soporte teórico necesario para justificar porque el sistema de mercado, basado sólo en la maximización del beneficio individual no puede lograr socialmente la distribución óptima de los recursos, tal como lo establecía la economía neoclásica. Así, la redistribución del ingreso puede ser promovida por el Estado no sólo por –válidas– razones de justicia social, sino también de eficiencia económica. Por su parte, el desarrollo del análisis keynesiano, que establecía que el mecanismo de mercado no podía lograr una distribución óptima de recursos en el nivel de “pleno empleo”, brindó el soporte necesario para instrumentar políticas públicas activas para combatir el desempleo y suavizar los ciclos económicos; Chang (Op. Cit.).¹²

Financiamiento del gasto público

A la par de las funciones económicas del Estado, es importante abordar también la otra cara de la moneda, es decir, el financiamiento del gasto público. El gasto público debe ser financiado con recursos que deben ser obtenidos de alguna manera. Sin embargo, no existe una correlación unitaria entre ingresos y gastos del sector público, es decir, los gastos pueden no corresponder con los niveles de ingreso debido a ineficiencias administrativas.

Varios pueden ser los caminos para financiar el gasto público:

- a) Precio público (venta de bienes y servicios públicos)

¹² Posteriormente el enfoque monetarista restringió el papel del Estado a la regulación de los agregados macroeconómicos, dejando la distribución del ingreso al libre mercado de la economía neoclásica.



- b) Emisión monetaria
- c) Contribución voluntaria
- d) Carga tributaria (impuestos)
- e) Endeudamiento (déficit)

Cuando el Estado gasta más de lo que recibe en ingresos, se genera un déficit fiscal que debe ser cubierto, generalmente mediante la contratación de deuda pública, un problema que recientemente ha recibido atención en los medios masivos de comunicación debido a los problemas de la economía nacional, en particular de los gobiernos estatales.

Las bondades de esta fuente de financiamiento dependen de la situación y el grado de desarrollo del mercado de capitales, la disponibilidad y el precio del dinero.¹³ El endeudamiento interno puede presionar las tasas de interés y limitar la disponibilidad de recursos para la inversión privada (*crowding-out*).¹⁴ La deuda externa puede llegar a ser una opción para fortalecer el ahorro interno en el financiamiento de la inversión y apuntalar el crecimiento, pero no se debe olvidar que el monto del préstamo y los intereses a cargo deben ser ulteriormente pagados.

Disponer del endeudamiento como la única o principal fuente de financiamiento del ingreso público pone el gasto público en una situación de vulnerabilidad ante *shocks* externos (en la tasa de interés o el tipo de cambio). La crisis de 1994 ha dejado costosas experiencias en este sentido, particularmente por el manejo de la deuda a corto plazo.

También es necesario considerar el destino del gasto financiado con deuda. Mientras que la construcción de infraestructura fondeada con deuda es considerada por muchos economistas como algo *sano*, no sucede lo mismo si los recursos se destinan al gasto corriente, como el pago de salarios de la burocracia. El argumento es debatible pero se basa en que se espera que la infraestructura genere externalidades positivas durante muchos años más que el plazo de la deuda, mientras que el gasto corriente difícilmente puede tener el mismo efecto.

¹³ La equivalencia ricardiana sostiene que los impuestos y el endeudamiento son medios semejantes para financiar el gasto público, debido a que los padres aumentan su ahorro familiar cuando se percatan que existe un incremento en la deuda pública, exactamente en el mismo monto, por lo que el ahorro nacional permanece sin cambio.

¹⁴ El efecto desplazamiento (*crowding out*) refiere una reducción en la capacidad de inversión de las empresas debido a la reducción de los recursos disponibles provocado por el incremento de la deuda pública.



Por otra parte, el precio público tiene aplicaciones adecuadas para la provisión de ciertos bienes y servicios públicos, tales como el uso de la infraestructura carretera de cuota, en los que la exclusión en el consumo (a quien no paga) se puede lograr fácil y eficientemente. Sin embargo, el precio público tiene límites evidentes, pues en determinados casos como ya se mencionó,¹⁵ el precio puede ser imposible de cobrar.

La emisión monetaria implica riesgos. A medida que el crecimiento monetario excede el incremento en transacciones reales, los ingresos del *señoreaje* se vuelven inflacionarios.

Por último, las contribuciones de mejoras o voluntarias, podrían funcionar para financiar parcialmente el gasto público dirigido hacia objetivos muy específicos, pero una vez más, no garantizan un financiamiento eficiente para la provisión de los bienes públicos.

Por lo tanto, y ya que se ha definido que la acción pública es necesaria y que requiere de financiamiento, queda como la fuente de ingresos más virtuosa la carga tributaria, es decir, los impuestos. Los impuestos son prestaciones, generalmente en dinero, que el Estado reclama en virtud de su poder coactivo, en forma y monto determinado unilateralmente y sin contraprestación alguna, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Varios son los elementos que podemos destacar en la definición de un impuesto (Arriaga Conchas, E. (1996): a) Es una prestación generalmente en dinero (pocas veces es en especie) y no tiene contraprestación directa. b) Se establece unilateralmente por el Estado a los particulares. c) Es de carácter coactivo y d) El destino es financiar el gasto público (necesidades colectivas).

Los impuestos por tanto, en su carácter de obligatoriedad y coercitividad, superan algunas de las desventajas del precio público y las contribuciones voluntarias; no significan una deuda, y tampoco tienen –intrínsecamente¹⁶– un carácter inflacionario, como la emisión monetaria.

La característica principal de los impuestos es que son obligatorios, -deben serlo- para evitar el problema del *free-rider*. El Estado debe tener el poder de coacción que obligue a las familias a renunciar a una parte de sus ingresos a favor de la sociedad. Esta cesión

¹⁵ Véase la definición de bienes públicos en páginas anteriores.

¹⁶ Aunque tratándose de impuestos indirectos sobre las mercancías sí podrían tener un efecto sobre el nivel de inflación, toda vez que por definición un impuesto sobre una mercancía es un incremento neto en el precio.



forzosa difiere *sustancialmente* de un robo: aunque ambas son involuntarias, la que se realiza por el Estado está amparada por la Ley y la búsqueda del bien común.¹⁷

En materia tributaria, la redistribución del ingreso puede ser implementada mediante diferentes mecanismos, entre los cuales Musgrave y Musgrave (Op. Cit.) señala:

- Un impuesto progresivo al ingreso (que grava más a las personas con ingresos más altos), junto con un subsidio otorgado a las personas de menores ingresos.
- Una combinación de impuestos sobre los bienes adquiridos mayoritariamente por los consumidores de ingresos elevados, junto con una serie de subsidios a otros productos que son utilizados principalmente por los consumidores de bajos ingresos.

Características de un “buen” sistema tributario

Es amplia y comúnmente aceptada la estructura que debe cumplir un buen sistema tributario (Stiglitz, 1995):

1. Eficiencia económica: El sistema tributario, no debe interferir, o más bien, debe interferir lo menos posible en la asignación eficiente de los recursos.
2. Sencillez administrativa: Debe ser fácil y sencillo de administrar.
3. Flexibilidad: Debe ser capaz de responder fácilmente (o automáticamente) a los cambios de la coyuntura económica.
4. Responsabilidad política: Debe estar diseñado para que cada individuo puede conocer qué está pagando y para que el sistema político puede reflejar con mayor precisión sus preferencias.
5. Justicia: Debe tratar a los diferentes individuos de manera justa, es decir, atendiendo a sus diferencias y semejanzas.

Es muy complicado que un sistema tributario pueda cumplir con todas las características señaladas, ya que de hecho, con excepción del impuesto de capitación, todos los demás interfieren en la asignación de recursos; e implican importantes costos, además de los costos administrativos que deben ser cubiertos por los propios contribuyentes, los relacionados con la propia gestión de la administración tributaria.

¹⁷ En la CPEUM el artículo 31 obliga a todos los mexicanos a contribuir al financiamiento del gasto público.



En cuanto a la responsabilidad política, recientemente se han aprobado algunas medidas legislativas encaminadas a proveer a los consumidores de un mayor conocimiento financiero, por ejemplo, que el costo total de un préstamo hipotecario sea más claro para los ciudadanos o prestatarios, a fin de que se pueda comparar fácilmente las condiciones de un banco a otro y elegir el más conveniente.

Sin embargo, y en contra de esta política, en algunos casos hay un intento deliberado del Gobierno de convencer a los ciudadanos de que la carga fiscal es menor de la que realmente soportan. En el caso del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) por ejemplo, se establece que su importe no se debe incluir en la factura correspondiente.¹⁸ Es decir, hay acciones deliberadas en la Ley por ocultar una parte importante de carga fiscal a la que están sujetos los contribuyentes.

Por último, el postulado del sistema tributario más importante para este estudio es el de la equidad. Existen dos nociones distintas de equidad: equidad horizontal y equidad vertical. Estas características deseables pueden entrar en conflicto entre sí y, por lo tanto, se requiere una evaluación empírica para determinar ventajas y desventajas y analiza opciones de política tributaria, incluyendo una evaluación de la facilidad de administración de los impuestos, los costos y tasas de cumplimiento, como aspectos relevantes en la determinación del sistema tributario.

La equidad horizontal

Se ha definido que un sistema tributario es equitativo horizontalmente si aquéllos individuos que son *iguales* reciben el mismo trato. Sin embargo, es complejo definir puntualmente que aspectos pueden ser evaluados para definir si los contribuyentes son iguales, por lo que generalmente se considera como aspecto relevante el ingreso o la renta.¹⁹

Distinguir cuáles son las características importantes o relevantes para ser tomadas en cuenta es complicado; la edad, el género y el estado civil deben ser irrelevantes. Sin

¹⁸ Ley Federal Del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, art. 11.

¹⁹ Bajo este criterio dos individuos que se dedican a la misma actividad y reciben exactamente el mismo ingreso bruto, soportarían el mismo impuesto sobre la renta (en obvia de ajustes o deducciones personales). Si uno de ellos mantiene un hogar con cuatro hijos más su cónyuge, y el otro no tiene hijos y su cónyuge aporta un 50% adicional a los gastos familiares, cabe la pregunta si dichos individuos son iguales o tienen capacidades diferentes para contribuir al gasto público.



embargo, desde hace algunos años, en el Distrito Federal se hace una distinción en función de la edad para el pago del impuesto predial y de las contribuciones de agua potable. Es probable que esta distinción se haya establecido porque se cree que los individuos de edad avanzada, tienen una capacidad de pago menor que las personas en edad de trabajar. Si se acepta este criterio de diferenciación, cualquier otro pudiera ser válido.²⁰

La equidad vertical

El principio de la equidad vertical propugna que aquellos individuos que se encuentren en mejores condiciones que otros deben soportar una mayor carga fiscal. Este principio que a simple vista también parece sencillo, conlleva importantes apuros cuando se requiere “aterrizar”.

Para determinar quien debe pagar más, se debe definir quién está *en mejores condiciones*. Después, para poner en práctica el principio, se debe determinar *cuánto* o en que magnitud está *en mejores condiciones*. Nuevamente, el criterio habitual es el nivel de ingreso, con las limitaciones señaladas.

Evidentemente, aún no han sido resueltas todas las cuestiones básicas relacionadas con los criterios apropiados para juzgar la justicia y equidad de un sistema tributario. La cuestión importante para este trabajo es describir cómo afectan los diferentes sistemas tributarios a los distintos grupos de la población.

Cuando cierto grupo social parece que contribuye con una menor carga, puede ser en el mejor de los casos porque los costos de recaudación son demasiado altos en comparación con el flujo que generaría, o debido a las presiones e influencia de los grupos de poder.

Ya que la justicia de un sistema tributario no puede definirse a partir de conceptos más neutrales y equitativos, como por ejemplo, el nivel de bienestar, deben sustentarse en

²⁰ Un ejemplo más de diferenciación son los artistas que pueden contribuir en especie. Así que un individuo que reciba un determinado nivel de ingresos por ser escultor recibe un trato diferente que otro con el mismo nivel de ingresos pero que se dedica a una actividad más “mundana”, por ejemplo, ser economista. Nuevamente cabe la pregunta si dichos individuos son iguales o tienen capacidades diferentes para contribuir al gasto público, en función del tipo de actividad que desempeñan.



criterios relativamente fáciles de medir, como el nivel ingreso o de gastos. No obstante, eventualmente ni el nivel de ingresos es tan sencillo de evaluar como parece.²¹

La tributación óptima

Dado que los impuestos implican costos, la pérdida de bienestar por encima de la recaudación obtenida se denomina exceso de gravamen. Con excepción de un impuesto de capitación, los demás generan exceso de gravamen, también llamado peso muerto del impuesto.

La teoría de la imposición óptima se refiere al estudio y diseño de impuestos que minimicen la distorsión y la ineficiencia económica. En el caso de los impuestos al consumo, existe una amplia literatura académica sobre los pros y contras de las tasas impositivas preferenciales.

Atkinson y Stiglitz (1988), defienden que si la tasa del ISR se determina de forma óptima, el bienestar social no puede mejorar mediante la aplicación tributaria sobre consumos específicos. Asimismo, los autores (1976) defienden la imposición uniforme sobre los productos básicos, o en especial, no gravarlos.

Por otro lado, la Regla de Ramsey (Ramsey, 1927), afirma que la eficiencia económica se maximiza gravando los bienes de consumo a tasas que son inversamente proporcionales a la elasticidad-precio de su demanda. En la práctica, dado que los bienes que tienen por lo común una baja elasticidad-precio son los alimentos, este concepto de eficiencia se contrapone contra el concepto de equidad o justicia, al afectar a los pobres.

Esto plantea el dilema de incrementar la tasa de impuestos al consumo y usar transferencias directas para los hogares de menores ingresos para atender los objetivos distributivos. Se ha argumentado que el uso de transferencias globales directas a los

²¹ La renta imputada de los hogares, los ingresos no monetarios o el ingreso (futuro) que los hijos pueden proveer a un hogar, entre otras variables no fácilmente observables, afectan el nivel de bienestar y la capacidad para contribuir al gasto público.



hogares en función de sus características socio-económicas es mejor en términos de equidad y eficiencia que utilizar tasas preferenciales del IVA (Atkinson y Stiglitz, Op. Cit.)

Como se verá en la sección 3, en los últimos 20 o 30 años, muchos países han puesto en práctica reformas fiscales que han incrementado las tasas del IVA pero sin ampliar las bases gravables por lo que los gastos fiscales (tasas preferenciales para ciertos productos, o desgravaciones fiscales específicas), siguen siendo importantes en muchos países y en algunos países puede estar aumentando en número e importancia, lo que merece ser evaluado a fin de determinar si se están obteniendo los resultados esperados.

Conclusiones de la sección

Si bien la teoría económica y el análisis empírico aún no ofrecen respuestas totalmente satisfactorias a muchas de las preguntas sobre los límites y alcances de la intervención del Estado en la economía, es comúnmente aceptado que la acción pública es necesaria para complementar y corregir al mercado.

Asimismo, ya que el nivel de desigualdad alcanzado por la sociedad contemporánea ha crecido a niveles indignantes, es necesaria la acción del Estado para efectuar *alguna* redistribución del ingreso.

Desde la otra cara de la moneda, el gasto público debe ser financiado, siendo los impuestos la opción que tiene mayores ventajas intrínsecas, pudiendo ser complementados con otras alternativas.

A pesar de que es muy complicado que un sistema tributario pueda cumplir con todas las características deseables, se busca que el sistema tributario sea equitativo horizontalmente, si aquéllos individuos que son *iguales* reciben el mismo trato, y equitativo verticalmente, para que aquellos individuos que se encuentren en mejores condiciones que otros asuman una mayor carga fiscal.

A nivel de tipo de impuesto, existe un antiguo debate entre gravar el ingreso o el consumo. La Regla de Ramsey afirma que la eficiencia económica se maximiza gravando los bienes de consumo a tasas que son inversamente proporcionales a la elasticidad-precio de su demanda. Sin embargo, esta regla plantea el dilema entre eficiencia y equidad, ya que el grupo de menor elasticidad son los alimentos, pero son el concepto de gasto al que los pobres dedican el mayor porcentaje de su ingreso.



Sección 2: Los desafíos de las finanzas públicas en México

La ascensión del Estado

Después de la Segunda Guerra Mundial se dio una fuerte expansión de la actividad estatal. Chang (Op. Cit.) llama a esta etapa la “edad de oro”, explicada a partir de factores económicos, políticos e intelectuales.

Mediante la posibilidad teórica de evitar la recesión utilizando políticas keynesianas deficitarias, inyectando poder adquisitivo al sistema económico, el Estado asumió el papel de “moderador” de la economía. Se abandonó el dogma de equilibrar el presupuesto a cualquier costo, y se asignó a la política fiscal la tarea de coordinar la inversión y el ahorro, a fin de que la economía pudiera mantenerse en el nivel de pleno empleo, así como estabilizar la economía incrementando (o disminuyendo) automáticamente el gasto en la fase de recesión (auge) del ciclo económico. De esta manera se extendieron y profundizaron los sistemas de bienestar social.

Gerschenkron (1968) ofreció una justificación más para el intervencionismo estatal a partir de la creciente escala de producción eficiente mínima y la necesidad de instituciones financieras cada vez mayores para soportar el financiamiento de la industrialización.

En México, para dar sustento al creciente intervencionismo, la estructura fiscal comenzó a modificarse a partir de la Convención Nacional Hacendaria de 1947,²² en donde se definieron los lineamientos para el sistema tributario de los siguientes años. La modernización empezó con el impuesto federal a las ventas, que se introdujo en 1948

²² La primera Convención Nacional Fiscal se dio en 1925, la segunda en 1933, y la tercera en 1947. Derivado de esta última surgen entre otros la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que sustituyó a la mayor parte de los impuestos al comercio, y la Ley de Coordinación Fiscal. Ésta con el propósito de establecer reglas de operación entre la federación, estados, municipios y el Distrito Federal. Los estados y municipios, aceptaban suspender sus potestades para imponer ciertos impuestos a cambio de participar de la recaudación federal, y simplificar el cobro y la administración tributaria. Sin embargo, también a partir de esta época empieza la dependencia financiera de los estados de las participaciones federales.

El esquema de coordinación fiscal dejó al ejecutivo federal como rector único de la economía y ejecutor de la política fiscal. Incluso las delimitaciones establecidas en algunas leyes no permitieron a los estados la implementación de ciertos impuestos, como sobre los ingresos mercantiles.



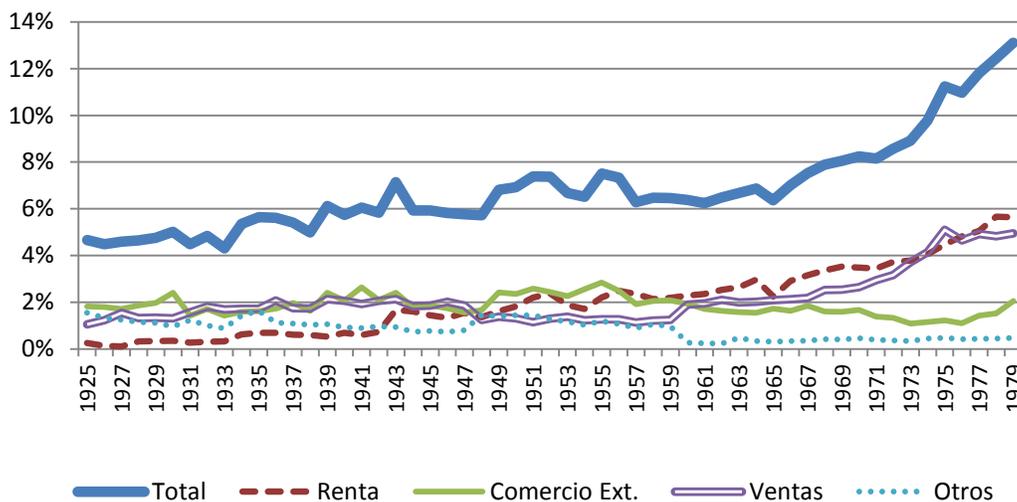
para empezar a sustituir al impuesto del timbre,²³ el cual se conservaba desde los tiempos de la Colonia!

Después de la Segunda Guerra Mundial se reforzó en los sistemas tributarios del mundo un esquema de impuestos directos, en particular el Impuesto Sobre la Renta (ISR), desplazando a impuestos indirectos.

En México entre 1925 y 1979 hubo un notable incremento en el esfuerzo fiscal; la recaudación tributaria (considerando todas las clases de impuestos federales con excepción de las contribuciones a la seguridad social) creció notablemente, al pasar de 4.7 a 13.1 por ciento del PIB (véase gráfico 2.1). Este incremento se debió en parte a mayores cargas de los impuestos directos, es decir los impuestos al ingreso.

El ISR pasó de 0.2 por ciento del PIB en 1925 a 5.6 por ciento en 1979, con lo que se constituyó en el pilar principal de los ingresos tributarios del país.

Gráfico 2.1; ingresos tributarios como porcentaje del PIB



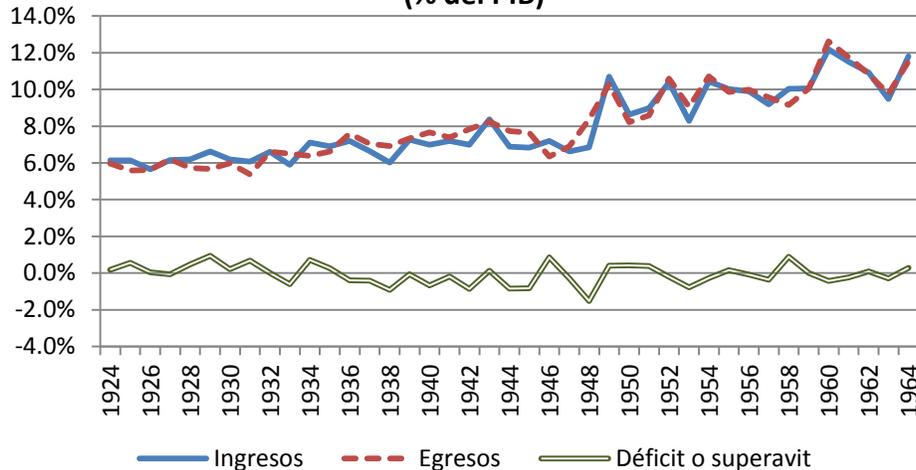
Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1999) y (1985), Estadísticas Históricas de México. Comercio Exterior incluye impuestos a la importación y exportación. Ventas incluye impuesto del timbre, impuesto sobre ingresos mercantiles e impuestos especiales sobre bienes y servicios.

²³ Oficialmente impuesto sobre actos, documentos y contratos no mercantiles. Vigente en su última Ley de 1835 a 1947 y operaba como impuesto sobre las transacciones el cual funcionaba a través de la adhesión de estampillas a las facturas o comprobantes de la operación compra-venta.



En este mismo periodo, los impuestos al comercio exterior que eran la principal fuente de ingresos tributarios en la década de 1920, cayeron al tercer lugar, después de los impuestos a las ventas que también iban al alza.²⁴

Gráfico 2.2; balance del Gobierno Federal (% del PIB)



Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1999) y (1985), Estadísticas Históricas de México.

La reforma fiscal

Entre 1936 y 1964, los déficits acumulados de las finanzas públicas sumaban más del 6% del PIB, como se aprecia en la gráfica 2.2. Para incrementar los ingresos tributarios, un informe preparado en 1960 por Nicholas Kaldor a petición del secretario de Hacienda Ortíz Mena, señalaba que la recaudación tributaria era baja, principalmente por la reducida base gravable del impuesto al ingreso que se dividía por cédulas en las que no acumulaba ingresos de diferentes fuentes.²⁵ Con base en este informe se preparó una

²⁴ Se mantenían fuertes barreras no arancelarias al comercio exterior.

²⁵ La Ley del impuesto sobre el superprovecho de 1939, agrupó las distintas actividades gravables en siete cédulas: comercio, industria, agricultura, imposición de capitales, explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, sueldos y honorarios de profesionistas. La Ley del impuesto sobre la renta (LISR) de 1941, también agrupó en cédulas a los diversos tipos de contribuyentes: comercio, industria, agricultura, intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, y otras actividades similares, explotación de concesiones otorgadas por el gobierno federal a estados y municipios, sueldos y honorarios a quienes ejerciten una profesión u oficio. La LISR del 30 de diciembre de 1953, también se dividió en nueve cédulas. Arriaga Conchas, (Op. Cit.).



propuesta de reforma fiscal en 1961, que encontró una fuerte oposición y no fue aprobada en el Congreso.²⁶ Finalmente, en 1964 se aprobó en la LISR la acumulación de los ingresos, pero quedó en mero formalismo ya que mediante un artículo transitorio en la Ley de Ingresos de cada año, se dejaba sin efectos. (Cárdenas, 1996).

Entre 1955 y 1972, fueron enviadas al Congreso cinco importantes iniciativas de reforma fiscal (1955, 1962, 1965, 1971 y 1972), a fin de construir un marco impositivo congruente con los objetivos de industrialización de la época. Esta primera etapa de la reforma fiscal incluyó la sustitución de gran número de impuestos sobre la producción y las ventas por un impuesto único sobre ingresos mercantiles, para incrementar la recaudación y más sencillo de administrar.²⁷ (Aspe, 1993).

Finalmente el establecimiento del nuevo enfoque en el ISR vino a sustituir sistema cédular, por el que se cargaban diferentes impuestos a los contribuyentes dependiendo de la fuente del ingreso. Sin embargo, las nuevas reglas del ISR también incluían regímenes especiales para agricultura, silvicultura, pesca, minería, transporte y pequeñas empresas, en los que cada empresa, sin importar su nivel de ingresos, pagaría una cantidad calculada de manera discrecional por las autoridades, con los cual los regímenes especiales se traducían en una exención de facto a dichos sectores.

Por lo anterior, a pesar de que se había avanzado hacia la globalización del ingreso y la sustitución de impuestos particulares por generales, para la década de los setenta el sistema fiscal mexicano presentaba aún tratamientos particulares en el impuesto al ingreso, y una diversidad de impuestos indirectos e impuestos al comercio exterior. Para

²⁶ Véase Izquierdo, (1973) y Kaldor (1973).

²⁷ A partir de 1948, el impuesto del timbre e impuestos estatales al comercio y a la industria, son sustituidos por el impuesto federal sobre ingresos mercantiles; este impuesto contempló en su inicio una sola tasa del 3% sobre el importe de la enajenación, posteriormente en 1971 se le incorpora la tasa especial de 10%, aplicable a productos no necesarios, en 1973 se adopta la tasa del 4% que sustituye a la del 3%; en 1974 se incorporan las tasas del 5%, 15% y 30% para automóviles y, para 1978, se incluyó la tasa del 7%.

La diferenciación en tasas que fueron incorporadas en forma gradual se debió fundamentalmente al tipo del bien o servicio objeto de compra-venta, existiendo la tasa general de 4%, además que contemplaba artículos exentos considerados de consumo popular. La diversidad de tasas hace que en realidad el impuesto no sea considerado como impuesto general a las ventas, sino de muchos impuestos especiales. La característica esencial de este impuesto es que se da en forma acumulativa, o en "cascada", es decir, se aplica sobre el importe total de las ventas en cada etapa del proceso productivo. El impuesto fue sustituido por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que a partir de 1980. Arriaga Conchas, (Op. Cit.)



Gil Díaz y Thirsk (1997), el sistema fiscal "era un conjunto desordenado de parches". Con todo, hacia 1970 el ISR ya representaba el 42% de los ingresos tributarios del país, y el 8.2% como porcentaje del PIB (ver gráfico 2.2).

El programa de ajuste

A partir de los años sesenta se presentaron diversos acontecimientos que comenzaron a crear dificultades para los modelos intervencionistas de administración pública. El ataque más conocido al consenso teórico subyacente en la "edad de oro" es el monetarismo. Con base en la hipótesis de las expectativas racionales o adaptativas, y en el establecimiento del equilibrio del mercado walrasiano, los monetaristas rechazaron categóricamente la efectividad del manejo de la demanda por parte del Estado (véase King, 2009), y se confinó el papel del Estado a la reglamentación de los agregados macroeconómicos, quedando la distribución de recursos sujeta a la doctrina neoclásica del libre mercado (Deane, 1989).

Asimismo, teorías como el nuevo contraccionismo de Buchanan y Tullock (1962), y Nozick (1974) sostienen que cualquier forma de Estado que vaya más allá del antiguo Estado minimalista liberal, no se justifica en aras de la inviolabilidad de la libertad individual, articulando el descontento con el Estado de bienestar y supuestas restricciones a la elección individual.

A la par, se dio el surgimiento de varios tipos de modelos de burocracia jefe-subordinado, Niskanen (1973), Peacock (1979), y Rowley (1983). Estos modelos presuponen que la raíz de varios problemas como la sobreextensión, el desperdicio de recursos y la ineficiencia de la administración pública se deben a la ineptitud de los jefes (la ciudadanía) de vigilar el comportamiento egoísta de sus subordinados (los burócratas).

Asimismo, a fines de los setentas y principios de los ochenta se intensificó la revaluación del desempeño de las empresas públicas en todo el mundo. Se acusaba a las empresas públicas de ser la causa principal de la ineficiencia económica y el estancamiento (por ejemplo, Banco Mundial, 1983). Ya que el origen de esta ineficiencia provenía de la falta de incentivos en la búsqueda de las ganancias, la competencia y la disciplina que provee



el mercado, los argumentos para la privatización se volvieron el núcleo del ataque emprendido en contra del manejo intervencionista de la economía.

Los programas contraccionistas se aplicaron intensamente en el Reino Unido y en los Estados Unidos, y con menor intensidad, en la mayoría de los países en áreas como comercio, industria, políticas del mercado de trabajo, ya sea por elección o por presión de los acreedores de Bretton Woods. Finalmente, los programas de apertura de los mercados y la reducción de la intervención del Estado han tenido serios problemas en cuanto a la consolidación del crecimiento económico a largo plazo.²⁸

En materia tributaria, una nueva ronda de reformas tuvo lugar entre 1978 y 1981, como respuesta a los efectos de la inflación y en parte para reducir las distorsiones implicadas por el efecto "cascada" del impuesto sobre ingresos mercantiles. Según Aspe (Op. Cit.), esta etapa fue menos revolucionaria que la anterior y, sólo pretendió adaptar la regulación existente al nuevo contexto inflacionario, por lo que no se plantearon cambios a aspectos esenciales del sistema tributario, como el tamaño y la distribución de la carga entre grupos de ingresos y sectores.

Finalmente, la Ley del ISR (LISR) que entró en vigor el 31 de diciembre de 1980 dejó atrás el régimen cedular, mediante la consolidación de los ingresos personales en un año calendario. Asimismo, el sistema tributario vio un giro con la introducción del Impuesto al Valor Agregado, con el que se eliminaron el impuesto sobre ingresos mercantiles, 400 impuestos municipales y estatales y 30 impuestos específicos de carácter federal.²⁹

²⁸ Para una revisión crítica de las teorías contraccionistas véase Chang (Op. Cit.). En nuestro país, en los últimos 35 años, el crecimiento económico ha sido francamente decepcionante y el aumento en el nivel de vida de la población se ha estancado. A partir de 1994, con la entrada en operación del Tratado de Libre Comercio, México se ha convertido en un líder en la manufactura mundial, sin embargo la tasa de crecimiento anual real del PIB no ha conseguido despuntar: la moderada tasa de crecimiento anual promedio de la década de 1991 al año 2000 de 3.3%, se ha reducido incluso más, de 2001 a 2010 a un 2.1%, y de 2011 al tercer trimestre de 2014, a un 2.0%. El crecimiento sostenido del PIB per cápita logrado de 1930 a 1980, de 2.9%, se ha visto reducido a un 0.6% de 1980 al tercer trimestre de 2014. Véase Cuadro anexo A1.

²⁹ 1. Ley federal del impuesto sobre ingresos mercantiles; 2. Ley del impuesto sobre reventas de aceites y grasas lubricantes; 3. Ley del impuesto sobre compra-venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices; 4. Ley del impuesto sobre despepite de algodón en rama; 5. Ley del impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados; 6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla; 7. Ley del impuesto a la producción del cemento; 8. Ley del impuesto sobre



El IVA ya se había aplicado en varios países, en Francia a partir de 1954; Uruguay, Brasil y Dinamarca en 1967; Alemania en 1968; Holanda y Noruega en 1969; Bélgica en 1971; Austria y Reino Unido en 1973; Colombia en 1974; Chile y Argentina en 1975; y España en 1979, entre otros. A la par del impuesto sobre la renta, en los sistemas tributarios del mundo se venía generalizando la introducción de un impuesto general sobre las ventas alrededor de la década de 1970, (Arriaga Conchas, Op. Cit.)

En México se había hecho un primer intento en 1969, pero la iniciativa de Ley enviada al Congreso no fue aceptada; en 1973 y 1976 se realizan nuevamente los estudios para implementar el IVA, hasta que finalmente en 1978 es aprobado por el Congreso para entrar en vigor en 1980. La LIVA ha sufrido diversas modificaciones desde su introducción, que serán detalladas en la sección 3 de este ensayo.

En el cuadro 2.1 se puede apreciar la evolución de la estructura tributaria del país, el promedio simple por década, de los principales impuestos como porcentaje del PIB

cerillos y fósforos; 9. Ley del impuesto sobre compra-venta de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras; 10. Ley del impuesto sobre llantas y cámaras de hule; 11. Ley del impuesto a las empresas que explotan estaciones de radio o televisión; 12. Ley del impuesto sobre vehículos propulsados por motores de tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo; 13. Ley de compra-venta de primera mano de artículos de vidrio y cristal; 14. Ley Federal del impuesto sobre partes y pasajes; 15. Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles; 16. Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz; 17. Ley del impuesto sobre la explotación forestal; 18. Ley del impuesto y derechos a la explotación pesquera; 19. Ley del impuesto sobre aguamiel y productos de su fermentación; 20. Ley del impuesto sobre producción e introducción de energía eléctrica; 21. Ley del impuesto sobre el consumo de gasolina; 22. Ley de impuestos de migración; 23. Ley de impuestos al petróleo y sus derivados; 24. Ley que reforma la del impuesto sobre productos del petróleo y sus derivados; 25. Ley del impuesto sobre fondos petroleros; 26. Decreto que grava con un 15% los productos obtenidos por la refinación de petróleo extranjero; 27. Decreto que establece un impuesto especial sobre consumo de algodón despepitado, así como el que adquieran los industriales a partir del 1o. de septiembre del presente año, de 20 de junio de 1944; 28. Artículo 7°. de la ley que establece, reforma y adiciona disposiciones relativas a diversos impuestos de 28 de diciembre de 1967, que estableció un impuesto sobre compra-venta de primera mano de artículos de vidrio o cristal; 29. Ley del impuesto sobre la sal de 30 de diciembre de 1938 y la ley del impuesto sobre la sal de 20 de febrero de 1946; 30. Ley del impuesto sobre consumo de energía eléctrica. Además, al entrar en vigor la LIVA, quedaron derogadas las disposiciones: a) Sobre compra-venta de primera mano de cacao que se produzca en territorio nacional; b) Impuesto sobre compra-venta de primera mano de ixtle de lechuguilla y palma que se produzca en territorio nacional.



Cuadro 2.1; estructura tributaria promedio, como porcentaje del PIB.

	Total	Sobre la renta	Sobre explotación de recursos naturales	Al comercio exterior	Del timbre	Sobre ingresos mercantiles	A la industria ³⁰	Otros
1925-1929	4.6%	0.2%	0.5%	1.8%	0.5%	N.A.	0.8%	0.7%
1930-1939	5.2%	0.5%	0.4%	1.8%	0.4%	N.A.	1.3%	0.7%
1940-1949	6.1%	1.3%	0.4%	2.0%	0.5%	N.A.	1.3%	0.5%
1950-1959	6.9%	2.1%	0.3%	2.4%	0.1%	N.A.	1.2%	0.9%
1960-1969	6.9%	2.8%	0.1%	1.7%	0.1%	0.8%	1.2%	0.2%
1970-1979	10.3%	4.4%	0.2%	1.4%	0.1%	1.8%	2.2%	0.2%

Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1985) y (1999), Estadísticas Históricas de México.

La ruptura del paradigma fiscal

La segunda mitad de la década de 1980 vio el rompimiento del paradigma fiscal que había imperado desde la post-guerra. Ese paradigma, que tiene su origen último en la política económica keynesiana y la necesidad de financiar la construcción del Estado de Bienestar, mantenía el principio de la equidad y sus corolarios sobre cualquier otro: tributación con base en la capacidad de pago, progresividad y preeminencia de la imposición directa, con el impuesto sobre la renta de las personas físicas como eje del sistema.

Con el ascenso y consolidación de los gobiernos conservadores (Reagan-Thatcher) en Estados Unidos y el Reino Unido, se inició una serie de reformas en 1984-1986, que afectaron posteriormente a numerosos países en desarrollo. En cuanto a la estructura tributaria, se produjo un reajuste, no homogéneo, en la importancia relativa de los diferentes impuestos, con una tendencia al aumento de la imposición indirecta sobre el consumo, basada en la implantación universal del IVA, con tasas más altas y más generales, y una disminución en las tasas marginales máximas del impuesto sobre la renta, simplificación de tarifas, revisión y reducción de gastos fiscales y ampliación de las bases tributarias, incluyendo la eliminación de deducciones y compensaciones, entre otras, (Junquera Varela, 2003).

³⁰ El impuesto a la industria y los otros impuestos al comercio se sustituyeron en 1955 por el impuesto sobre la producción y comercio, de bienes y servicios industriales, que desde 1962 se llama impuesto a las industrias y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y servicios industriales.



Entre 1985 y 1995 tanto México como la mayoría de los países latinoamericanos efectuaron profundas reformas de liberalización comercial. Con la administración del Presidente de la Madrid se inicia la venta de activos públicos, que se ve intensificada con la administración del Presidente Salinas de Gortari.

Para la región en su conjunto, los promedios arancelarios disminuyeron y se eliminaron diversas restricciones no arancelarias que restringían las importaciones.

Para Aspe (Op. Cit. pp. 96):

(...) Al finalizar la década de los ochenta, la capacidad del sistema impositivo mexicano para apoyar un programa permanente de gasto e infraestructura social, así como para corregir los problemas de desigualdad del ingreso, se vio gravemente amenazada por la evasión generalizada. Este sistema se contaminó también por un esquema de acreditamientos fiscales concebido para una estrategia de industrialización en vigor 25 años atrás, un diseño inequitativo del impuesto sobre el ingreso de las personas físicas que dejó de adaptarse al ritmo de la inflación, y un impuesto sobre el ingreso de las empresas con tasas significativamente más elevadas que las de nuestros principales socios comerciales.

Al igual que en las reformas de los años cincuenta y sesenta, una vez más se hizo necesario actualizar el sistema tributario, no sólo para adaptarlo a los cambios en el entorno económico y en la formulación de la política, sino para responder de manera adecuada a los nuevos objetivos de desarrollo del país. La modernización tenía que abarcar desde los procedimientos administrativos hasta incluir una revisión completa de la estructura de los impuestos directos e indirectos. Esta vez la nueva estrategia de desarrollo requería de un conjunto de reglas compatibles con una economía abierta a la competencia internacional, y de un papel más activo por parte del sector privado en la industrialización de México (...)

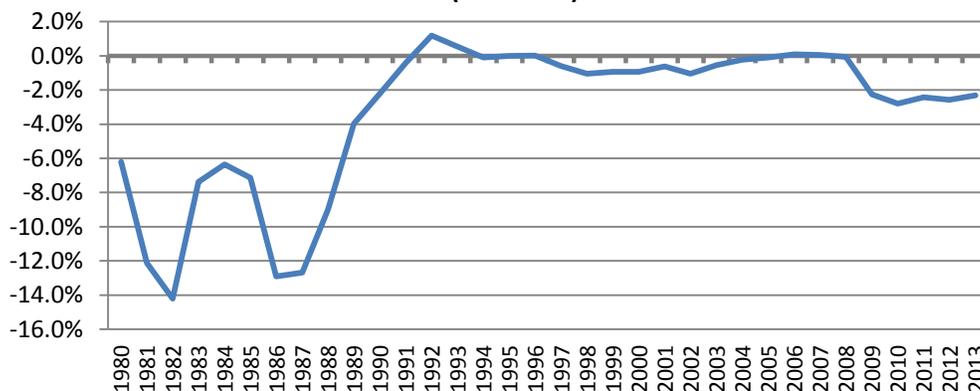
En este contexto, se buscó una disminución de la carga tributaria sobre las personas físicas y morales a través de la reducción en las tasas, buscando niveles similares a los de los Estados Unidos y Canadá, a la par que se eliminaron exenciones que prevalecían sobre ciertos sectores de la sociedad. Estas directrices se plantearon en las iniciativas legislativas aprobadas por el Congreso entre 1989 y 1991.



Entre 1989 y 1991 la tasa para personas morales se redujo de 42% a 35%, mientras que la tasa marginal máxima para personas físicas bajó de 50% a 35%.³¹ Asimismo, se introdujo un impuesto de control de 2% sobre los activos totales de las empresas sujetas al Impuesto sobre la renta, (acreditable contra el propio ISR). Se eliminaron las bases especiales de tributación aplicables a la agricultura, pesca, silvicultura, ganadería, transporte de carga y de pasajeros, bancos e industria editorial. Para los regímenes aplicables a la agricultura, pesca y ganadería, se contempló una reducción de 50% en la tasa impositiva, pero los contribuyentes estarían obligados a mantener registros de todas las transacciones en efectivo.

Con las reformas macroeconómicas iniciadas desde la administración del Presidente de la Madrid a fin de conseguir la estabilidad de precios y el crecimiento, se persiguió la corrección del déficit fiscal y la reforma del Estado. En el nuevo paradigma económico se recuperó el dogma de equilibrar el presupuesto, y la política fiscal ya no tenía o podía cumplir la tarea de coordinar la inversión, de la mano del intervencionismo estatal. La reforma estructural del Estado redefinió el papel del sector público en la economía para reorientar su atención y dar mayor espacio al sector privado.

Gráfico 2.3; balance económico del sector público (% del PIB)



Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1985) y (1999), Estadísticas Históricas de México, y SHCP, Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública.

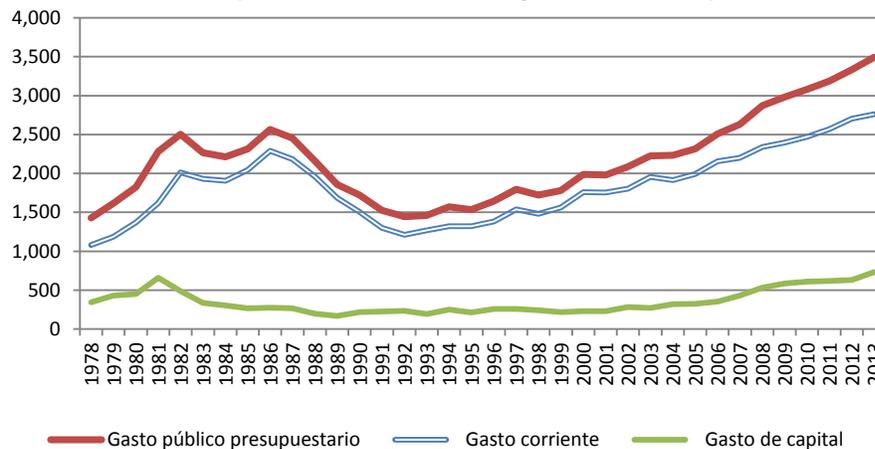
³¹ En los EEUU, bajo el supuesto de que menores impuestos promueven el ahorro privado, la inversión, la eficiencia, la innovación y el crecimiento, se procedió al recorte de las tasas tributarias, a personas de altos ingresos y a las empresas, porque supuestamente cuentan con un mayor potencial de ahorro e inversión. No obstante, a partir de la administración de Reagan, el déficit fiscal se disparó históricamente, gracias a la combinación de un menor ingreso y un gasto más alto, transformando a Estados Unidos del mayor acreedor del mundo en su mayor deudor. Chávez (2001),



Finalmente el déficit fiscal se logró corregir en 1992 en la administración del Presidente Salinas, como se observa en el gráfico 2.3, ayudado por la venta de bancos y Telmex que aportaron 81.2 mil millones de pesos a las arcas públicas, acumulados entre 1990 y 1992. A partir de 2009 se registra nuevamente un déficit constante, que será comentado más adelante.

El ajuste presupuestal estuvo subsanado principalmente por una intensa reducción del gasto, como se observa en el gráfico 2.3 y 2.4. La desincorporación de empresas paraestatales y las medidas de saneamiento financiero contribuyeron al ajuste al gasto público. Entre 1986 y 1992, el gasto público presupuestario disminuyó en un 44% en términos reales, mientras que el gasto en el costo de la deuda disminuyó en un 75%. El gasto en infraestructura o de capital cayó 16% en términos reales en el mismo periodo.

Gráfico 2.4; gastos presupuestarios del sector público (miles de millones de pesos de 2008)



Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1985) y (1999), Estadísticas Históricas de México, y SHCP, Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública.

Por su parte, de 1992 a 2006, el gasto público presupuestario se incrementó 73 por ciento en términos reales. El gasto corriente (salarios, intereses, transferencias, participaciones y adquisiciones) se incrementó un 77 por ciento, mientras que el gasto de capital o inversión física aumentó únicamente en 51 por ciento. Los rubros que mayor crecimiento tuvieron en el periodo son las transferencias corrientes y las participaciones a estados y municipios.

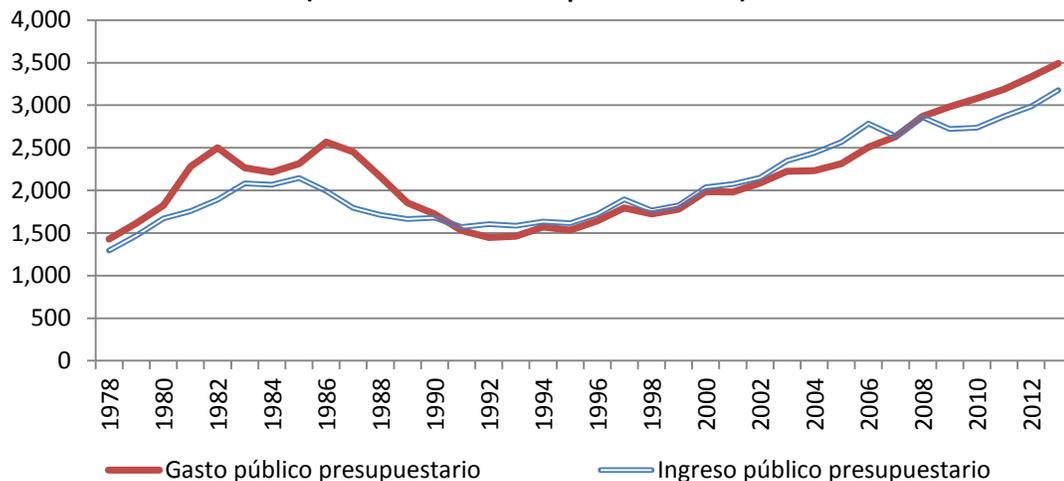


De 2006 a 2013, el gasto de capital se incrementó en 107 por ciento, superior en términos relativos al 28 por ciento de incremento en el gasto corriente. Esta situación, que *a priori* es benéfica o deseable para apuntalar el crecimiento, debe ser analizada más a fondo. El gasto corriente no significa necesariamente un gasto innecesario o perjudicial, pues incluye la nómina de maestros, enfermeras y policías, que contribuyen al bienestar de la sociedad. Por otra parte, nada garantiza que todo el gasto de capital haya sido eficientemente destinado. Por ejemplo, la famosa Estela de Luz, el monumento del gobierno del Presidente Calderón al bicentenario de la Independencia, se contabiliza como inversión en infraestructura y no fue solamente un escándalo por la aparente corrupción y los más de mil millones de pesos gastados en su construcción, sino que tampoco generó un efectivo valor agregado a la economía (ni siquiera arquitectónicamente, su reducida escala hace que sea opacado por los edificios colindantes).

Como porcentaje del PIB, el gasto público no ha recuperado el nivel que tenía en la década de 1980, explicado en parte por la despetrolización de la economía.

En 1986 el gasto presupuestal del sector público alcanzó el 39% del PIB, llegando al registros mínimos de 18% en 1992, 1998 y 1999; y un máximo de este periodo de 26% en 2013.

Gráfico 2.5; ingreso y gasto presupuestario del sector público
(miles de millones de pesos de 2008)



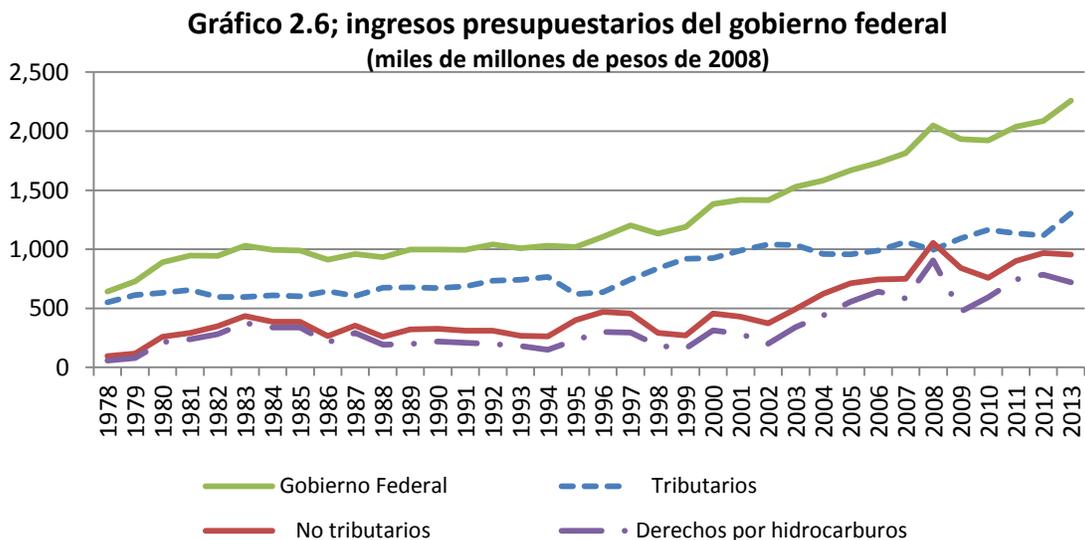
Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1985) y (1999), Estadísticas Históricas de México, y SHCP, Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública.



El crecimiento real sostenido del gasto público a partir de 1992 ha estado acompañado de un incremento real en los ingresos hasta 2008, como se observa en la gráfica 2.5. De 1992 a 2013, el ingreso público presupuestario se ha incrementado 98% en términos reales, es decir, casi se ha duplicado. Sin embargo en el mismo periodo, el gasto público presupuestario se ha incrementado en un 141% con lo que el balance económico vuelve a ser deficitario.³²

El incremento en los ingresos presupuestarios ha descansado fundamentalmente en los ingresos del gobierno federal más que en los de los organismos y empresas de control presupuestario. De 1991 a 2013 los ingresos del gobierno federal crecieron en 127 por ciento; por su parte, los ingresos de los organismos y empresas de control presupuestario presentan un modesto crecimiento de 60 por ciento en el mismo periodo, resultando en un crecimiento global de los ingresos presupuestarios de 102% en el periodo referido.

¿Qué variables explican el crecimiento de los ingresos del gobierno federal en este periodo? En el gráfico 2.6 se muestran los componentes del ingreso del gobierno federal.



Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1985) y (1999), Estadísticas Históricas de México, y SHCP, Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública.

³² Es preocupante que a pesar del incremento del gasto público para estimular la demanda, el crecimiento ha sido prácticamente nulo. La TCA de 2012 a 2013 fue de 1.4 por ciento y de 2013 al tercer trimestre de 2014, anualizado, ha sido de 0.7 por ciento.



Como se observa, los ingresos no tributarios han tenido un crecimiento muy fuerte. De 1978 a 2013 aumentaron a una tasa de 917 por ciento, con lo cual pasaron de representar el 15 por ciento del total de ingresos del gobierno federal en 1978, al 42 por ciento en el 2013. Asimismo, el rubro principal dentro de los ingresos no tributarios son los derechos por hidrocarburos. En el año 2008 los derechos por hidrocarburos significaron 905.3 miles de millones de pesos nominales, representando el 91 por ciento de los ingresos tributarios que ascendieron a 994.6 miles de millones de pesos. Asimismo, el total de ingresos no tributarios llegó a 1,055.4 miles de millones de pesos consiguiendo superar a los ingresos tributarios.

En 2004 se modificó el tratamiento de exención para los pequeños contribuyentes, para que paguen el impuesto de acuerdo con cuotas fijas estimadas, en materia de IVA e ISR, otorgando su administración a las entidades federativas.

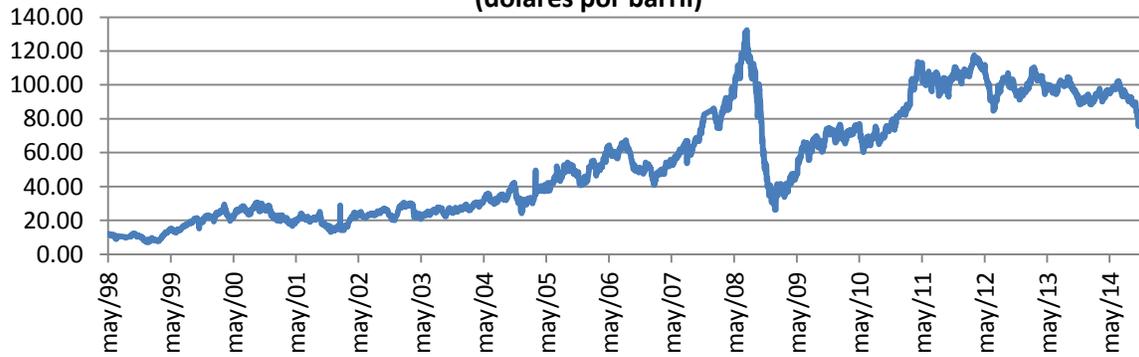
Para el ejercicio fiscal de 2008, el Congreso de la Unión nuevamente aprobó cambios en la legislación tributaria, siendo la más importante la creación de un nuevo impuesto llamado Impuesto Empresarial a Tasa Única, como un impuesto de control al sistema Renta en sustitución del impuesto al Activo, con determinadas restricciones, como la no deducibilidad de la nómina de las empresas. Asimismo, se creó el impuesto a los Depósitos en Efectivo, con el objetivo de captar a la economía informal y se abroga el impuesto federal sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Tras la crisis financiera de 2009 se implementa una nueva reforma fiscal con medidas recaudatorias para superar la contingencia económica en el corto plazo, debido a la situación de las finanzas públicas como consecuencia del impacto negativo del entorno económico mundial. En materia de ISR, la tasa para personas físicas sufrió un ajuste en varios renglones y la tasa marginal máxima aumentó del 28 al 30%. La tasa para las personas morales también se ajustó a 30% y la tasa para el sector primario se estableció en 21%. En materia de IVA la tasa general se incrementó al 16%, y para la región fronteriza la tasa subió a 11%. En cuanto al IEPS, se incrementa la tasa en conceptos tales como bebidas alcohólicas, cervezas, cigarrillos y servicios de telecomunicaciones, excepto internet.

Para 2009, se observa una severa caída en los derechos por hidrocarburos, 48% en términos reales, de la mano del desplome en los precios de la mezcla mexicana de petróleo, como se observa en el gráfico 2.7.



Gráfico 2.7; precio diario de la mezcla mexicana de petróleo (dólares por barril)



Fuente: Elaboración propia con información del Servicio Geológico Mexicano, Economía Minera. SENER.

Del 3 de julio del 2008 en el cual la mezcla mexicana alcanzó su máximo histórico nominal de 130.91 dólares por barril, el precio cayó a 30.52 dólares por barril el 5 de diciembre de 2008, una estrepitosa caída de 76.7%. Con independencia de la autonomía de gestión otorgada a Pemex con la reforma energética realizada por la administración del Presidente Peña, y la apertura a la inversión privada, se observa con preocupación que a partir de junio de 2014 empezó una nueva tendencia a la baja en los precios de la mezcla mexicana lo que ha llevado al gobierno federal a anunciar en los primeros meses del 2015 un recorte al gasto por más de 120 mil millones de pesos.

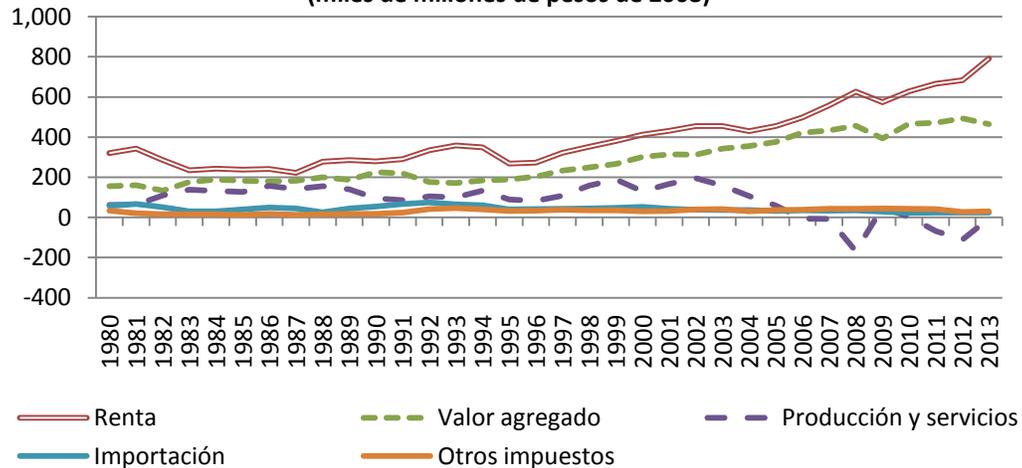
Por su parte, los ingresos tributarios han tenido una dinámica ascendente, soportada en el incremento del ISR e impuestos asociados, y en el IVA.

En 2013 los ingresos tributarios crecieron 17% en términos reales con respecto del año anterior. Según la SHCP³³ este resultado se vio influenciado por el efecto del programa de regularización de adeudos fiscales llamado "Ponte al Corriente", la recaudación extraordinaria de ISR proveniente de la venta del Grupo Modelo, así como por resultados del programa de ventas "Buen Fin" y por el adelanto de operaciones ante la entrada en vigor de cambios al marco tributario en 2014.

³³ Comunicado de prensa 006/2013, de la SHCP; disponible en: http://www.shcp.gob.mx/SALAPRENSA/doc_comunicados_prensa/2014/enero/comunicado_006_2014.pdf



Gráfico 2.8; ingresos tributarios
(miles de millones de pesos de 2008)



Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (1985) y (1999), Estadísticas Históricas de México, y SHCP, Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública.

Asimismo, el elevado crecimiento del ISR, y la disminución del IVA, se deben a un cambio de metodología en las cifras reportadas, ya que hasta 2012 prácticamente la totalidad de las compensaciones por saldos a favor de impuestos se aplicaban contra el ISR (aunque fueran de otro impuesto), a partir de 2013 las compensaciones se descuentan del impuesto que generó el saldo a favor. De esta forma, el crecimiento de 2013 parece elevado para el ISR al ya no acumular todas las compensaciones, y para el IVA sucede al contrario. De acuerdo con el comunicado de la SHCP, al ajustar las cifras por el cambio de metodología, el ISR muestra un crecimiento de 6.8% real anual, y el IVA 2.7% en términos reales.

Para el ejercicio fiscal 2014 se aprueba una nueva reforma fiscal progresiva, a propuesta del Presidente Peña. En materia de ISR se eliminan los regímenes de consolidación fiscal, simplificado, de pequeños contribuyentes e intermedio (aunque se crean un régimen para autotransportistas y para actividades agrícolas, así como un mecanismo de incorporación al régimen general), se crea un impuesto para las personas físicas del 10% sobre las utilidades generadas a partir de 2014, que incluye los dividendos que se perciban de sociedades residentes en el extranjero; se adicionan tres renglones para la tasa de ISR para personas físicas, de 32, 34 y 35%.



En materia de IVA, la tasa para la región fronteriza se nivela al 16% y se grava el consumo de chicle, mascotas y transporte público foráneo de pasajeros, se elimina la tasa 0% en hotelería y servicios relacionados para los extranjeros y se realizaron ajustes al régimen de maquiladoras, para reducir el riesgo de evasión.

En cuanto al impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se crea el gravamen para los alimentos no básicos con alta densidad calórica, bebidas saborizadas, plaguicidas y combustibles fósiles; y se abroga el IETU y el IDE.

Asimismo, se crean importantes avances en los mecanismos de control para la autoridad, como la eliminación del cualquier medio de comprobación que no sean los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

Paradójicamente, las reformas fiscales instrumentadas desde 1983 han sido incapaces de consolidar los ingresos públicos, pues la precariedad de las finanzas públicas continúa, el margen de maniobra es estrecho y subsiste la dependencia petrolera.

Conclusiones de la sección

Entre 1925 y 1979 la recaudación tributaria creció notablemente, al pasar de 4.7 a 13.1 por ciento del PIB, de la mano de mayores cargas de los impuestos al ingreso. El ISR se constituyó en el principal componente de los ingresos tributarios del país. Sin embargo, los déficits acumulados de las finanzas públicas sumaban más del 6% del PIB, entre 1936 y 1964, por lo que fueron enviadas al Congreso importantes iniciativas de reforma fiscal. Finalmente después de un largo periodo, el establecimiento del nuevo enfoque en el ISR vino a sustituir sistema cedular. Asimismo, en 1980 el sistema tributario vio un giro con la introducción del Impuesto al Valor Agregado.

Con las reformas macroeconómicas iniciadas a partir de la administración del Presidente de la Madrid se persiguió la corrección del déficit fiscal y la reforma del Estado. Finalmente el déficit fiscal se logró corregir en 1992, con el ajuste presupuestal soportado por una intensa reducción del gasto público.

Pasada la emergencia, de 1992 a 2006 el gasto público presupuestario se incrementó 73% en términos reales, pero el gasto corriente se incrementó un 77%, mientras que el gasto de capital o inversión física aumentó únicamente en 51%.



El crecimiento real sostenido del gasto público a partir de 1992 ha estado acompañado de un incremento real en los ingresos públicos, pero son los ingresos no tributarios y en específico los derechos por hidrocarburos los que han tenido un crecimiento muy importante. En el año 2008 los derechos por hidrocarburos representaron el equivalente a 91 por ciento de los ingresos tributarios

Tras la crisis financiera de 2009, se implementó una nueva reforma fiscal con medidas recaudatorias para superar la contingencia económica. Paradójicamente, las reformas fiscales instrumentadas desde 1983 han sido incapaces de consolidar los ingresos públicos, pues la precariedad de las finanzas públicas continúa, el margen de maniobra es estrecho y subsiste la dependencia petrolera.



Sección 3: cálculo del potencial recaudatorio y la progresividad del IVA

El Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se ha convertido en un importante componente de la estructura tributaria del país, como se muestra en el Cuadro 3.1.

Cuadro 3.1; ingresos tributarios del Gobierno Federal

	1980-1989		1990-1999		2000-2009		2010-2013	
	% del total	% del PIB						
Tributarios	100%	9.5%	100%	8.7%	100%	9.1%	100%	9.1%
Renta	43%	4.1%	44%	3.8%	49%	4.4%	59%	5.3%
Valor agregado	28%	2.6%	29%	2.5%	37%	3.3%	40%	3.7%
Producción y servicios	19%	1.8%	16%	1.3%	7%	0.7%	-4%	-0.3%
Importación	7%	0.7%	7%	0.6%	4%	0.3%	2%	0.2%
Otros impuestos	3%	0.3%	5%	0.4%	4%	0.3%	3%	0.3%

Fuente: Elaboración propia con datos de SHCP, Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas y Deuda Pública, e INEGI.³⁴

Desde su introducción el IVA ha representado el segundo componente de la estructura fiscal del país, y ha venido incrementando su importancia en los ingresos tributarios del Gobierno Federal hasta un 3.7 por ciento del PIB, para el periodo 2010-2013.

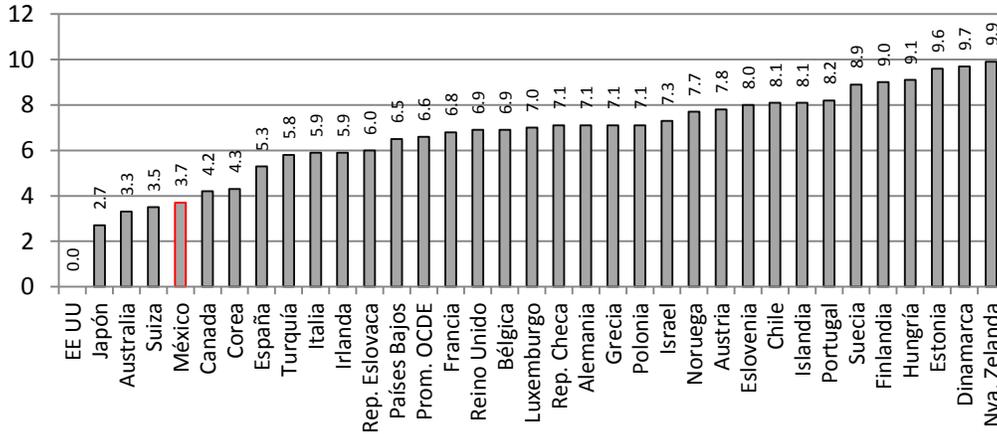
La recaudación por concepto del IVA en México resulta baja, comparada con la de los países de la OCDE, como se muestra en la siguiente gráfica 3.1.

Como se observa, la recaudación del IVA como porcentaje del PIB en México, es de las más bajas entre los países de la OCDE, sólo superior a Japón, Australia y Suiza (países con tasas generales más bajas, como se verá más adelante). Canadá también muestra un nivel de recaudación bajo, pero el impuesto federal se complementa con impuestos locales, que no se incluyen en el gráfico.

³⁴ Debido a que el INEGI ha publicado 4 actualizaciones de la base del PIB, y a que no se dispone de una serie completa de 1980 hasta 2014, se realizó un ejercicio de interpolación para estimar la serie a precios corrientes y constantes, que se muestra en el Anexo, Cuadro A1.



Gráfico 3.1; recaudación del IVA 2012 (porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con información de OCDE (2014).

Si bien en México ha habido un incremento en la recaudación del IVA como porcentaje del PIB, al pasar de 2.5 por ciento en 1980, a 3.1 por ciento en 1990, 2.9 por ciento en el año 2000, 3.8 por ciento en el 2010 y 3.7 por ciento en el 2012, dicho valor está muy por debajo del promedio simple de la OCDE de 6.6 por ciento del PIB en 2012.

Entre 2009 y 2014, 21 países de la OCDE aumentaron su tasa estándar o general del IVA al menos una vez, la cual alcanzó en enero de 2014 el 19.1 por ciento en promedio, en comparación con el 17.6 por ciento que representaba en promedio en enero de 2009 (OCDE 2014). En los Estados Unidos no se aplica un impuesto del tipo IVA, siendo en la actualidad el único país de dicha organización en que se da esta situación.

Muchos países de la OCDE aplican tasas reducidas o preferenciales a una amplia gama de productos tales como productos de primera necesidad o medicinas. Si bien las tasas estándar del IVA han aumentado, la base gravable a menudo se ha mantenido sin cambios; en la mayoría de los países de la OCDE las tasas preferenciales no aumentaron o se incrementaron en menor medida que las tasas estándar (OCDE 2014). La mayor parte de países de la OCDE hacen un amplio uso de las exenciones para las actividades que son difíciles de gravar (por ejemplo, los pequeños contribuyentes) y/o para perseguir objetivos específicos de equidad (por ejemplo, servicios básicos de salud, instituciones de beneficencia y educación).



La implementación del IVA ha sido el suceso más importante en los sistemas tributarios en las últimas décadas. De menos de 10 países que habían introducido el IVA a finales de 1960, hoy es una importante fuente de ingresos en más de 160 países en el mundo.

Las principales características del IVA

Aunque existe una gran diversidad en la forma específica en que se pueden implementar los sistemas de IVA, este puede ser definido por su propósito y su mecanismo distintivo de recaudación.

El IVA es un impuesto de base amplia sobre el consumo de los hogares, ya que legalmente está dirigido al consumo privado de las familias. Desde el punto de vista formal el IVA es un impuesto a las transacciones. Aunque en la *vida real*, los bienes y servicios pueden ser consumidos de muchas maneras: algunos pueden ser consumidos por completo y de inmediato (como un corte de pelo), algunos se pueden comprar para ser consumidos después (como una lata de frijoles), algunos pueden ser consumidos durante un largo período de tiempo (como un aparato de televisión) y otros difícilmente pueden ser consumidos en sentido literal (como el suelo); sin embargo, el IVA en realidad no grava dicho consumo material.

Más bien, su objetivo es gravar *la venta* al consumidor final a través de un proceso de pago por etapas a lo largo de la cadena productiva. El IVA es recaudado por las empresas en las etapas de producción intermedia, pero ya que es un impuesto sobre el consumo final de los hogares, la incidencia formal o estatutaria del IVA no recae sobre las empresas, excepto cuando adquieren bienes o servicios para el consumo privado de sus dueños o empleados. La incidencia efectiva del IVA, como la de cualquier otro impuesto, está determinada no sólo por su carácter formal, sino también por las circunstancias del mercado, incluida la elasticidad de la demanda y de la naturaleza de la competencia entre los proveedores (Ebrill et al., 2001) o Caballero (2009).

La característica central de diseño del IVA, y de la que deriva su nombre, es que el impuesto se recauda a través de un proceso gradual sobre el valor agregado en cada una de las etapas de producción y distribución. Cada unidad económica en la cadena productiva participa en el proceso de control y recaudación del impuesto, enterando la proporción del impuesto correspondiente a su saldo neto de IVA, es decir, la diferencia entre el crédito de IVA correspondiente a sus insumos gravados y el débito de IVA correspondiente a sus ventas gravadas. Las empresas recaudan el IVA de sus clientes y



tienen derecho a deducir el impuesto pagado en sus compras, y remitir la diferencia (o solicitar la devolución) a la autoridad fiscal. Al respecto, el IVA se diferencia de los impuestos sobre las ventas al por menor, o de impuestos específicos sobre bienes y servicios (en México, Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicios, dirigidos a bienes o sectores determinados), que gravan el consumo a través de una sola etapa en el punto de venta final.

En el siguiente Cuadro 3.2 se muestran las tasas generales y preferenciales o reducidas del IVA que se aplican en los países de la OCDE.

Cuadro 3.2; tasas del Impuesto al Valor Agregado (%)

País	Año de implementación	Tasa estándar al 01/ene (%)			Tasas reducidas (%)
		2000	2010	2014	
Canadá	1991	7.0	5.0	5.0	0.0
Japón	1989	5.0	5.0	5.0	-
Suiza	1995	7.5	7.6	8.0	0.0/2.5/3.8
Australia	2000	-	10.0	10.0	0.0
Corea	1977	10.0	10.0	10.0	0.0
Luxemburgo	1970	15.0	15.0	15.0	3.0/6.0/12.0
Nueva Zelanda	1986	12.5	12.5	15.0	0.0
México	1980	15.0	16.0	16.0	0.0
Israel	1976	17.0	16.0	18.0	0.0
Turquía	1985	17.0	18.0	18.0	1.0/8.0
Alemania	1968	15.0	19.0	19.0	7.0
Chile	1975	18.0	19.0	19.0	-
Austria	1973	20.0	20.0	20.0	10.0/12.0
Estonia	1991	18.0	20.0	20.0	9.0
Francia	1968	20.6	19.6	20.0	2.1/5.5/10.0
Reino Unido	1973	17.5	17.5	20.0	0.0/5.0
República Eslovaca	1993	23.0	19.0	20.0	10.0
Bélgica	1971	21.0	21.0	21.0	0.0/6.0/12.0
España	1986	16.0	16.0	21.0	4.0/10.0
Países Bajos	1969	17.5	19.0	21.0	6.0
República Checa	1993	22.0	20.0	21.0	15.0
Eslovenia	1999	19.0	20.0	22.0	9.5
Italia	1973	20.0	20.0	22.0	4.0/10.0
Grecia	1987	18.0	19.0	23.0	6.5/13.0
Irlanda	1972	21.0	21.0	23.0	0.0/4.8/9.0/13.5
Polonia	1993	22.0	22.0	23.0	5.0/8.0
Portugal	1986	17.0	20.0	23.0	6.0/13.0
Finlandia	1994	22.0	22.0	24.0	0.0/10.0/14.0
Dinamarca	1967	25.0	25.0	25.0	0.0
Noruega	1970	23.0	25.0	25.0	0.0/8.0/15.0
Suecia	1969	25.0	25.0	25.0	0.0/6.0/12.0
Islandia	1990	24.5	25.5	25.5	7.0
Hungría	1988	25.0	25.0	27.0	5.0/18.0
Prom. OCDE		18.0	18.0	19.1	

Fuente: Elaboración propia con información de OCDE (2014).



En principio, dichas tasas podrían ayudar a explicar las diferencias en los niveles de recaudación observados en la Gráfica 3.1. Por ejemplo, Canadá, Japón y Suiza, que tienen las menores tasas estándar de la OCDE también presentan de los menores niveles de recaudación como porcentaje del PIB. La tasa general de Canadá y de Japón es de alrededor de $\frac{1}{4}$ de la tasa promedio de la organización aunque como ya se comentó en el caso de Canadá existen impuestos locales al consumo. Sin embargo en el caso de México, la tasa estándar de 16% no está muy por debajo del promedio de 19.1%, pero la recaudación como porcentaje del PIB es de las más bajas.

Índice de recaudación del IVA

Tradicionalmente la medición del desempeño del IVA se ha basado en el "índice de eficiencia", que se define como la proporción de la recaudación del IVA sobre el PIB, dividido entre la tasa estándar, expresado como porcentaje. Aunque el índice de eficiencia es ampliamente utilizado como herramienta de diagnóstico en la evaluación del IVA, la OCDE ahora utiliza el Índice de Recaudación del IVA (VRR³⁵ por sus siglas en inglés). El VRR proporciona un indicador que combina el efecto de la pérdida de ingresos como consecuencia de las exenciones, las tasas reducidas, la evasión y la planificación fiscal.

El objetivo del VRR es proporcionar un indicador de la capacidad de un país para recaudar efectivamente el potencial de la base gravable del IVA: mide la diferencia entre los ingresos del IVA realmente percibidos y los que teóricamente se lograrían si se aplica el IVA a la tasa general a toda la base gravable potencial, y si se recaudan efectivamente todos los ingresos debidos (es decir que no hubiera evasión, elusión ni ineficiencias administrativas). La fórmula de cálculo es la siguiente:

$$VRR = \frac{VR}{B \cdot r}$$

Donde:

VR = Ingresos observados del IVA

B= Base gravable potencial

r= tasa general del IVA

³⁵ VAT Revenue Ratio



La principal dificultad metodológica en el cálculo del VRR es el procesamiento de la base gravable potencial, ya que habitualmente no se calcula en cada país de manera sistemática. La base potencial del IVA debe incluir todos los bienes y servicios suministrados a título oneroso a los consumidores finales. En principio, la base gravable corresponde en última instancia a los gastos realizados por los consumidores finales. Sin embargo, muchos sistemas de IVA gravan no sólo en el consumo final de los hogares, sino también el de varias entidades involucradas en actividades no comerciales pero que actúan como consumidores finales. En ausencia de un criterio de evaluación de la base gravable potencial del IVA para todos los países, la OCDE utiliza el gasto de consumo final medido a través de los Sistemas de Cuentas Nacionales (SCN).

En la fórmula de cálculo VRR presentada anteriormente, la base gravable potencial (B) es medida a través del gasto de consumo final publicado en los SCN. Sin embargo, ya que el SCN mide los gastos de consumo a precios de mercado, es decir, incluyendo impuestos indirectos dentro de los cuales se incluye el IVA, debe ser descontado. Por lo tanto, la fórmula de cálculo ajustada se presenta a continuación:

$$VRR = \frac{VR}{(FCE - VR) \cdot r}$$

Donde:

FCE = gasto de consumo final en el SCN.

Cuanto más cerca está el sistema del IVA de un país de un régimen de IVA "puro", más cerca estará su VRR de 100%. Un valor más bajo refleja los efectos de las tasas reducidas, exenciones o fallas en la recaudación del impuesto causado. Un VRR superior a 100% es posible si casi toda la base potencial está gravada a la tasa estándar y hay una serie de exenciones sin derecho a la deducción, por lo que el efecto en cascada de la exención proporciona ingresos que superan su costo. Un VRR cercano al 100% es un indicador de un sistema del IVA uniforme sobre una base amplia, de la mano de un efectivo sistema de recaudación.

No obstante, diversos y complejos factores pueden influir positiva o negativamente en el VRR, tales como:

- La aplicación de tasas reducidas de IVA a determinados bienes y servicios.



- El alcance de las exenciones, que reducen los ingresos tributarios. Cuando la exención se aplica a los bienes y servicios suministrados directamente al consumidor final, por ejemplo, servicios médicos, se reducen los ingresos tributarios. Pero si la exención se produce al principio de la cadena productiva, por ejemplo, servicios financieros para las empresas, y los ingresos derivados de un efecto en cascada del impuesto exceden el impuesto potencial derivado del gravamen a la tasa estándar, con deducción del impuesto trasladado, es posible que se incrementen los ingresos tributarios. Es decir, dependiendo de las características de las exenciones y las estructuras de mercado, dichas exenciones pueden influir en el VRR al alza o a la baja.
- Los umbrales establecidos para las pequeñas empresas para no enterar el IVA. Aunque generalmente dichas empresas no deducen el IVA de sus compras, y dado que el valor agregado es reducido, el impacto es menor.
- La capacidad de la administración tributaria para la gestión eficiente del impuesto, y de manera análoga el grado de cumplimiento y evasión por parte de los contribuyentes. Asimismo, la ineficiencia de la administración tributaria para pagar oportunamente las devoluciones legítimas de IVA a los contribuyentes, puede sesgar hacia arriba el VRR.
- La evolución de los patrones de consumo también puede afectar el nivel de ingresos tributarios. El VRR puede reducirse por ejemplo, si como resultado de una crisis económica, *ceteris paribus*, se incrementa el porcentaje de consumo de bienes no gravados o gravados a tasas reducidas.
- Por último, las diferencias entre el gasto de consumo especificado en el SCN y la base potencial “real” del IVA de cada país, puede sesgar –positiva o negativamente– el VRR.

Por todo lo anterior el VRR debe ser tomado con cautela. Sin embargo, ayuda a evaluar de manera *general* la capacidad del sistema IVA en un país.

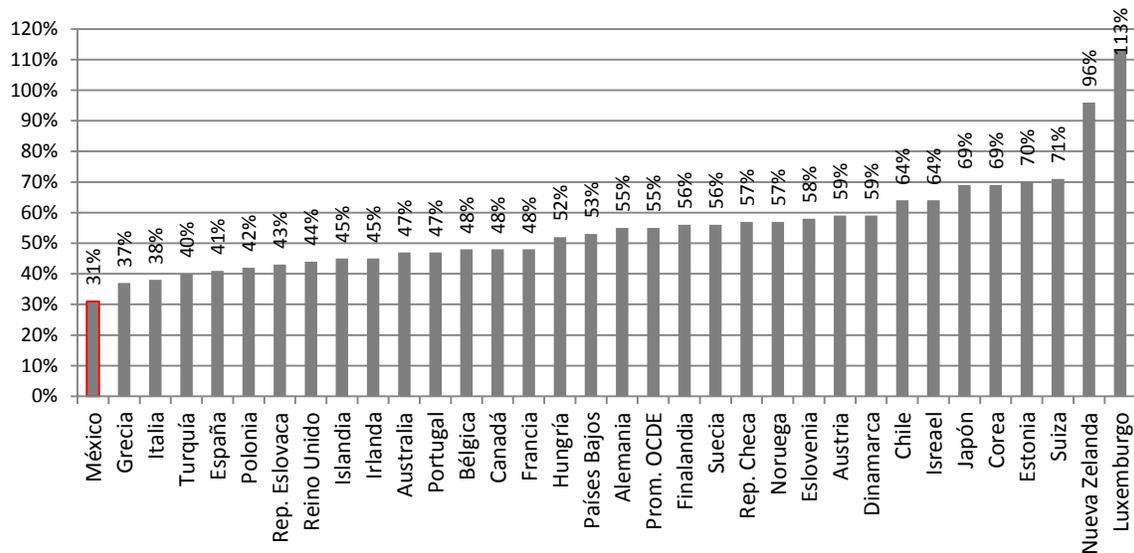
En la Gráfica 3.2 se presenta el VRR calculado por la OCDE para el 2012. Cómo se puede observar, México tiene el VRR más bajo (31%) entre todos los países de la organización. La explicación que ofrece la OCDE (OCDE 2014, pp 96) para este resultado es:



“es probable que sea debido a una combinación de factores tales como el alcance de la exención del IVA, la extensa aplicación de una tasa cero interna, una tasa de IVA reducida en las zonas fronterizas y una baja tasa de cumplimiento”.

En virtud de la reforma de diciembre de 2013, por la que se homologó la tasa fronteriza a la tasa estándar, se eliminó la tasa 0% al transporte foráneo de pasajeros, y se realizaron ajustes al régimen de importación temporal de la industria maquiladora a fin de reducir el riesgo de evasión, se espera que el VRR aumente para el año 2014. Sin embargo, aún se encuentra muy por debajo del promedio de 55%.

Gráfica 3.2; índice de Recaudación del IVA (VRR)
(porcentaje de la recaudación potencial)



Fuente: Elaboración propia con información de OCDE (2014).

Asimismo, dicho promedio ligeramente superior a la mitad es un claro indicio de que el impacto de los tratamientos preferenciales en la recaudación es alto. Según un estudio publicado por el FMI (Keen, 2013), a través de la descomposición del VRR con base en las estimaciones de la tasa de evasión del IVA llevadas a cabo para la Comisión de la Unión Europea, y las propias estimaciones del VRR de la OCDE, muestra que en 2006, el año para el que se hace el cálculo, la brecha tributaria (tax gap) estimada originada por los tratamientos preferenciales fue mayor que la brecha de evasión en los 16 países seleccionados, y además, para la mayoría de los países, mucho más grande.



Tratamientos preferenciales: tasas reducidas y exenciones

Una explicación del porque del reducido índice de recaudación del IVA (VRR) se puede encontrar en el alcance de los tratamientos preferenciales que cada país aplica al sistema IVA. El otro componente se encuentra en la eficiencia de la administración tributaria para la gestión del impuesto, y el grado de evasión concomitante.

Como ya se mencionó, los tratamientos preferenciales a ciertos bienes y servicios son bastante frecuentes en los sistemas de IVA en el mundo. Al respecto, la definición de qué bienes y servicios se verán afectos a tasas reducidas varía significativamente de país en país.³⁶

Sin embargo, es común que ciertos bienes y servicios reciban tasas reducidas en muchos países, tales como: libros, periódicos y revistas; alimentos; medicinas; hotelería y servicios de alojamiento; transporte de pasajeros; productos y servicios para la agricultura; actividades culturales, deportivas y recreativas; restaurantes y alimentos preparados; derechos de autor; drenaje y alcantarillado; servicios funerarios; y suministro de agua potable. En cada país aplican diferentes restricciones y especificidades de cada concepto general aquí señalado. En el Cuadro anexo A2 se presenta un resumen de los conceptos comunes con tasas reducidas en los países de la OCDE.

No obstante haber bienes y servicios comunes con tasas reducidas en muchos países de la OCDE, la divergencia estriba en la dimensión de la reducción en la tasa: en libros, periódicos y revistas, sólo 4 de los 25 países de la OCDE que aplican tasas reducidas en este concepto lo hacen a la tasa de 0%; el resto aplican tasas que van del 1% al 15%.

En cuanto a alimentos, en total para los 24 países que aplican una tasa reducida de IVA en este concepto, el promedio de rebaja es de 13 puntos porcentuales con respecto de la tasa estándar de cada país. Sin embargo, sólo 5 países aplican la tasa 0% (Australia, Canadá, Irlanda, México y el Reino Unido), mientras que 19 países aplican tasas que van del 3% al 15%.

³⁶ Como ejemplo de bienes y servicios disímboles: servicios de peluquería en los Países Bajos, el suministro de órganos humanos y la sangre en Noruega, impresiones fotográficas en Irlanda, los CD de música en Islandia, determinados vinos en Luxemburgo, reactivos de diagnóstico de laboratorio en la República Eslovaca, limpieza de cristales en Eslovenia, la restauración y ampliación de puertos y aeropuertos en Turquía, y asientos de seguridad para niños en el Reino Unido. Sin razón aparente del porqué de su trato preferencial.



Por lo que toca a las medicinas, de los 22 países que aplican una tasa reducida del IVA en este concepto, el promedio de rebaja es de 15 puntos porcentuales con respecto de la tasa estándar de cada país. Sin embargo, nuevamente sólo 5 países aplican la tasa 0% (Canadá, Irlanda, México, Reino Unido³⁷ y Suecia), mientras que 17 países aplican tasas que van del 2% al 15%.

A fin de ponderar el costo de las tasas reducidas y exenciones, es importante estimar el impacto que tienen en la recaudación potencial, en específico para México. Se debe tener en cuenta que el monto del gasto fiscal no representa necesariamente el ingreso que se obtendría en caso de modificar la Ley, puesto que quedarían por salvar posibles cambios en los patrones de consumo (elasticidad-precio de la demanda), y la evasión fiscal.

El potencial recaudatorio y los gastos fiscales

De acuerdo con la Ley del IVA (LIVA), están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes y servicios (LIVA. Art. 1). El impuesto se determina sobre los valores de los bienes o servicios (incluyendo otros impuestos), y se les aplica la tasa establecida en la Ley, la cual ha variado a través de los años.³⁸

Ya que el consumidor final es quien soporta legalmente el pago total del IVA, una forma a través de la cual se puede medir el potencial de recaudación de este impuesto es por el lado del consumo, determinando las compras finales de la economía para construir la base del impuesto.

Comúnmente se utiliza como fuente de información para estimar la base gravable y el gasto fiscal la Encuesta Nacional de Ingresos Gastos de los Hogares (ENIGH), publicada cada dos años por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), por ejemplo Huesca y Serrano (2005), y Vargas (2010).

³⁷ Para algunos productos farmacéuticos aplica la tasa del 5%.

³⁸ Cuando se introdujo el IVA en 1980 la tasa general era del 10% y subió a 15% en 1983. En 1992 se redujo la tasa a 10%, y nuevamente se incrementó a 15% de 1995 a 2009. Para el 2010, la tasa general se incrementa a 16% y en 2014 desaparece la tasa especial para las zonas fronterizas, homologando la tasa estándar a todo el país.



Idealmente, las estadísticas de origen microeconómico como las encuestas y las de origen macroeconómico como el SCN deberían coincidir, ya que los resultados a nivel macro debieran coincidir con una agregación sucesiva de información micro, a partir de los hogares como unidad básica de observación. Sin embargo, por lo general la ENIGH presenta menores niveles de ingreso que el SCN.

Es probable que las encuestas presenten limitaciones que dejen sin representación adecuada a algún sector de la población (por nivel de ingresos por ejemplo). Asimismo, la captación de información de ingresos de los hogares, a través de encuestas está sujeta a la presencia de errores no muestrales que incluyen la sub-declaración (o sobre-declaración) de ingresos -siendo más frecuente el sesgo por subreporte de los niveles más altos-, la omisión de respuesta del entrevistado y la interpretación equivocada del entrevistador.

Se puede realizar algún tipo de ajuste en los ingresos de las encuestas para hacerlos coincidentes con los de Cuentas Nacionales. Sin embargo, el ajuste se puede realizar de muchas formas distintas, sin que exista consenso en las ventajas de ninguna de ellas (Leyva-Parra, 2004). Es por ello que no se puede garantizar que las cifras ajustadas correspondan mejor a la realidad que las no ajustadas.

Dado que el SCN se construye a partir de la información proveniente de los establecimientos económicos, a diferencia de Huesca y Serrano (Op. Cit.) y Vargas Tellez (Op. Cit.) se decidió utilizar esta fuente como la más confiable para la estimación del potencial de recaudación y los gastos fiscales.³⁹ Posteriormente se utilizará la ENIGH para el cálculo de la progresividad del impuesto, es decir, su impacto por decil poblacional.

El gasto de consumo final de los hogares

El gasto de consumo final de los hogares incluye las compras de los bienes y servicios utilizados por los hogares para satisfacer sus necesidades cotidianas (ropa, artículos para el hogar, alquiler, transporte, servicios personales, etc.), que representan la mayor parte de su consumo. La manera en que el gasto en consumo final se contabiliza en el SCN coincide con la base potencial del IVA, pero hay que hacer algunos ajustes.

³⁹ También es posible que el SCN utilice reportes de algunas unidades económicas con sub-declaración de ingresos, correlacionadas con sus declaraciones fiscales a fin de evadir impuestos; lo que afectará negativamente el cálculo de la recaudación potencial.



El procedimiento que se da a las viviendas particulares es el tema principal donde el consumo final en el SCN, está desalineado de la base potencial del IVA. Las compras de viviendas nuevas no se registran como gasto de consumo final, sino como formación bruta de capital fijo, lo que en principio no es coincidente con la base gravable potencial del IVA.

El SCN también considera la posesión de viviendas como generadora de servicios de vivienda para sus dueños (renta imputada o excedente neto de operación de los hogares). Es por esto que las compras de materiales o servicios de reparación de plomería y electricidad necesarios para el mantenimiento de las viviendas no son considerados en el SCN como consumo final, sino como consumo intermedio.

En el caso de los servicios de vivienda para sus dueños, es claro que al no ser transacciones económicas, no deben formar parte de la base potencial del IVA, y es factible hacer el ajuste correspondiente. Sin embargo, puede ser muy complejo hacer algunos ajustes al SCN para que sea compatible con la base potencial del IVA. Por ejemplo, los gastos realizados por los propietarios para el mantenimiento y reparación de su propia vivienda deberían ser considerados como gastos de consumo final sujetos al impuesto, mientras que el mismo tipo de gastos destinados a mantener las viviendas alquiladas no serían sujetos del impuesto, puesto que representan gastos deducibles (consumo intermedio).

El SCN hace estimaciones globales de la producción, importaciones, exportaciones, uso de los recursos, etc. Al tratarse de información de la economía en general, no proporciona información a detalle por lo que es necesario realizar algunas estimaciones a partir de los Censos Económicos (CE) 2009.⁴⁰ El INEGI ha publicado la actualización del SCN del periodo 2007 a 2011, incluyendo además de la Cuenta de Bienes y Servicios (también llamada cuenta 0), la Cuenta por Sectores Institucionales, necesaria para el cálculo, por lo que será el periodo analizado.

En una economía los bienes o servicios producidos pueden ser vendidos al consumidor, cambiados por otros bienes o servicios, incorporados a las existencias del productor, destinados al autoconsumo o a la autoformación de capital, proporcionados como pago en especie, donados (o vendidos a precios no significativos) y también pueden ser

⁴⁰ A la fecha sólo se han publicado resultados preliminares globales de los Censos Económicos 2014.



suministrados a otros establecimientos para usarse como insumos del proceso productivo.

El Producto Interno Bruto (PIB) se define como la producción total menos el consumo intermedio (incluyendo los impuestos netos sobre los productos). Por lo tanto, si estuvieran gravados con IVA todos los bienes y servicios de la economía, la base del IVA sería el PIB. Sin embargo, la producción nacional puede ser exportada, en cuyo caso no se causa IVA, pues la LIVA establece la tasa 0% para las exportaciones. De hecho, es común es que las exportaciones no estén gravadas con el IVA en ningún país, a fin de mantener la *neutralidad* del impuesto en el comercio internacional.

También deben ser consideradas las importaciones que incrementan la oferta de bienes y servicios en el mercado interior, y que en caso de ser destinadas al consumo, se ven sujetas al impuesto. Asimismo, los gastos originados con motivo de las inversiones realizadas pueden ser acreditados de la obligación de IVA de los contribuyentes, por lo que debe ser descontada la inversión de la base del IVA (con excepción e la construcción residencial y la que realiza el Gobierno, que al estar exenta la primera, y no siendo un contribuyente obligado el segundo, significan un gasto de consumo final afecto al impuesto).

Ya que los inventarios no forman parte del consumo final efectivo, incluso cuando se trate de bienes sujetos al impuesto, no se gravan; el IVA sólo grava el consumo al momento de realizar una transacción, e incluso, la obligación sólo nace al momento de recibir la contraprestación por el bien o servicio.⁴¹ Es decir, la acumulación o tenencia de mercancías no está gravado, motivo por el cual también se debe descontar de la base la variación de existencias.

Por lo tanto, el consumo final efectivo, -que sería la base del IVA- se puede definir de la siguiente manera:

$$Cf = PIB + M - X - FBKF - VE$$

Donde:

Cf = Consumo final efectivo

⁴¹ A partir del 2002 se estableció en el artículo séptimo transitorio, primera fracción de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), que en sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17 y 22 de la LIVA, el impuesto sería causado en el momento en que se cobraran efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.



PIB	= PIB a precios de mercado
M	= Importaciones
X	= Exportaciones
FBKF	= Formación Bruta de Capital Fijo
VE	= Variación de Existencias

El siguiente cuadro muestra estos resultados para la economía mexicana en el periodo analizado.

Cuadro 3.3; consumo final efectivo
(Miles de millones de pesos, a precios corrientes)

		2007	2008	2009	2010	2011
a	Producto interno bruto, a precios de mercado	11,290.8	12,153.4	11,893.2	13,029.1	14,351.5
b	Exportación de bienes y servicios	3,162.5	3,417.8	3,297.7	3,965.4	4,544.4
c	Importación de bienes y servicios	3,341.5	3,693.3	3,472.2	4,123.7	4,725.9
d	Formación bruta de capital fijo	2,392.9	2,688.9	2,539.3	2,583.8	2,880.8
e	Variación de existencias	578.9	562.7	252.4	499.1	684.8
f= a-b+c -d-e	Consumo final efectivo	8,497.9	9,177.4	9,276.2	10,104.5	10,967.4

Los totales pueden no coincidir debido al redondeo. Fuente: Elaboración propia con datos del SCN, INEGI.

El consumo final efectivo de la economía es el punto de partida para el cálculo de la base gravable del IVA; pero deben realizarse algunos ajustes adicionales.

En primer lugar se debe descontar la producción que genera un consumo no de mercado, es decir, la producción para uso final propio realizada por empresas no constituidas en sociedad, la producción de autoconsumo agropecuario, los servicios de las viviendas ocupadas por sus propietarios (renta imputada de los hogares) y los bienes de capital autoproducidos. También se debe descontar la producción de bienes y servicios producidos por las instituciones privadas sin fines de lucro y por el gobierno, donadas o suministradas a título no oneroso o a precios no significativos.

Ya que dentro de la producción para uso final propio está incluida la renta imputada de los hogares, que será excluida de la base gravable posteriormente, y la producción no de mercado incluye dentro de los bienes y servicios que se destinan a los hogares en forma gratuita o a precios no significativos económicamente, los proporcionados por el gobierno, cuyo valor agregado será excluido posteriormente, se estimó la razón residual de la producción no de mercado de la producción total a valores básicos, siendo de 4.4



por ciento en promedio en el periodo analizado. Con dicho factor se estimó el consumo final efectivo *no de mercado* como se muestra en el Cuadro 3.4.

Asimismo, se debe descontar la recaudación observada por concepto del IVA, ya que las cifras de producción del SCN, incluyen los impuestos netos sobre los productos (descontando subsidios), pero la base sobre la cual se grava la tasa del IVA no los incluye (sí incluye todos los demás impuestos indirectos).⁴²

Se debe tomar en cuenta que el consumo del gobierno se define como el valor de la producción del mismo, constituido por consumo intermedio y valor agregado. Dado que su valor agregado se constituye casi en su totalidad por las remuneraciones de la Administración Pública, y ya que éstas no están sujetas al IVA, debe ser descontado de la base.

En el Cuadro 3.3 se descontó la Formación Bruta de Capital Fijo, concepto en donde se incluye la construcción residencial. Sin embargo, ya que se encuentra exenta constituye un gasto fiscal y debe ser incluida en la base a fin de poder ser cuantificado. Lo mismo sucede con la construcción de gobierno y la maquinaria agrícola sujeta a tasa 0%.⁴³

Por último, se debe considerar la parte del consumo final que realizan los mexicanos en el extranjero, mientras que los turistas consumen y adquieren productos en México, por lo que se deben restar el saldo neto de la balanza turística. Ya que generalmente las compras de los mexicanos en el exterior son menores a las compras de los extranjeros en el país, la balanza turística es favorable a México, lo que genera un saldo negativo.

⁴² A fin de ser consistentes en el cálculo, se tomaron las cifras de recaudación del IVA reportadas por el propio SCN, que son ligeramente mayores a las reportadas por la SHCP, (alrededor de 4.1 por ciento mayores en promedio en el periodo analizado).

⁴³ En cuanto a la construcción del gobierno en principio es difícil determinar si debe o no ser considerada parte de la base gravable, ya que si la construcción la realiza directamente cualquier orden de gobierno, sea federal, estatal o municipal, sólo el consumo intermedio se convierte en un gasto final afecto al IVA, porque el sujeto del impuesto no puede deducirlo. Sin embargo, en caso de que la construcción la realice un contratista privado por cuenta del gobierno, tanto el consumo intermedio como el valor agregado causan IVA. En este caso, se supuso que la mayoría de la construcción se realiza por agentes económicos privados por cuenta del gobierno, por lo que se incluye en la base, excluyendo la proporción de *Electricidad y comunicaciones*, atribuible a la CFE, y *Petróleo y petroquímica*, atribuible a Pemex, del orden de 39.9% del total, calculado con base en INEGI, Sistema de Cuentas Nacionales de México, Indicadores Macroeconómicos del Sector Público, Base 1993.



De esta manera se puede conformar la base gravable general del IVA, y el IVA potencial máximo, definido como la base multiplicada por la tasa general, como se aprecia a continuación en el Cuadro 3.4.

Cuadro 3.4; base gravable general del IVA
(Miles de millones de pesos, a precios corrientes)

	2007	2008	2009	2010	2011
a Consumo final efectivo	8,497.9	9,177.4	9,276.2	10,104.5	10,967.4
b Consumo final efectivo no de mercado	326.7	373.6	415.0	452.2	471.9
c Impuesto al valor agregado	422.4	469.9	430.2	528.6	560.4
d Renta imputada	449.7	449.7	460.6	447.3	509.8
e VAB a precios básicos del gobierno general	927.1	1,019.5	1,105.4	1,198.3	1,299.9
f Compras netas de no residentes	-48.9	-52.9	-59.3	-60.0	-49.9
g Construcción residencial y de gobierno	933.8	1,075.6	998.7	1,027.8	1,081.9
h Maquinaria agrícola	15.3	16.5	15.9	16.6	17.0
i= a-Σ(b:f)+g+h Base gravable general del IVA	7,370.1	8,009.8	7,938.9	8,582.3	9,274.1
j Tasa general	15%	15%	15%	16%	16%
k= i*j IVA potencial máximo	1,105.5	1,201.5	1,190.8	1,373.2	1,483.9
l IVA potencial máximo / PIB	9.8%	9.9%	10.0%	10.5%	10.3%

Los totales pueden no coincidir debido al redondeo. Fuente: Elaboración propia con datos del SCN, INEGI.

Gastos fiscales

En el cuadro anterior se observa la recaudación máxima que se podría obtener por concepto de IVA, o sea, si no existieran tasas preferenciales, si los contribuyentes cumplieran a cabalidad con su obligación, es decir, si no hubiera evasión, y si no hubieran ineficiencias administrativas en la recaudación del impuesto, llegando hasta un 10.5 por ciento del PIB en 2010.

Sin embargo, la Ley establece tratamientos preferenciales para ciertos bienes y servicios, los cuales se encuentran sujetos a tasas menores a la general (tasa 0%)⁴⁴ o

⁴⁴ El artículo 2-A de la LIVA señala los bienes y servicios a los que se aplica la tasa 0%: La enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule; medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, excepto bebidas distintas de la leche, jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabor para preparar refrescos, caviar, salmón ahumado y angulas; saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios; hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando su presentación sea en envases menores de diez litros; ixtle, palma y lechuguilla; maquinaria agrícola; fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; invernaderos hidropónicos; oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes; libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Se



que no pagan el impuesto, es decir están exentos.⁴⁵ La tasa del 10% estuvo vigente en el periodo analizado para las transacciones efectuadas en las zonas fronterizas del país - quedando homologada a partir del 2014-.

En esta sección se estimará a través del SCN, el monto de gastos fiscales, es decir, cuanto se deja de recaudar por los tratamientos preferenciales que establece la Ley.

La tasa 0% y las exenciones pueden parecer iguales, ya que en ambos casos el IVA trasladado estatutariamente al consumidor final es el mismo, es decir cero, sin embargo, la diferencia es importante con respecto al IVA acreditable, ya que la tasa 0% permite hacer los acreditamientos de la misma manera que la tasa general, pero en el caso de las exenciones no es posible hacerlos. Es decir, para las empresas que enajenan productos exentos la adquisición de bienes y servicios gravados constituye un gasto con IVA no deducible y por lo tanto, su consumo intermedio gravado es un consumo final afecto al IVA y forma parte de la base potencial del impuesto. Caso contrario sucede con los artículos gravados a tasa 0%, pues en este caso sí es posible acreditar el IVA trasladado, y por lo tanto la cadena productiva no paga el IVA.

aplica la tasa estándar a la enajenación de los alimentos preparados, sean consumidos en restaurantes, o para llevar o para entrega a domicilio.

Servicios: Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos; los de molienda o trituración de maíz o de trigo; los de pasteurización de leche; los prestados en invernaderos hidropónicos; los de despepite de algodón en rama.; los de sacrificio de ganado y aves de corral; los de reaseguro; los de suministro de agua para uso doméstico; el arrendamiento de maquinaria agrícola, la exportación de bienes o servicios, los de hotelería y conexos para extranjeros.

⁴⁵ El artículo 9º de la LIVA señala los bienes por los cuales no se paga el impuesto: el suelo; las construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación; libros, periódicos y revistas; bienes muebles usados, excepto los enajenados por empresas; billetes de lotería; moneda nacional y moneda extranjera; partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, lingotes de oro; enajenación de bienes efectuada entre residentes en el extranjero.

El artículo 15 señala los servicios por los que no se paga el impuesto: comisiones e intereses de créditos hipotecarios para casa habitación; comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro; los prestados en forma gratuita; los de enseñanza; el transporte público terrestre urbano de personas, excepto por ferrocarril y el transporte marítimo internacional; el aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los intereses que deriven de operaciones relacionadas con actos a tasa 0%, de cajas de ahorro de los trabajadores, deriven de valores a cargo del Gobierno Federal, que deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, operaciones financieras derivadas; los de espectáculos públicos; los servicios profesionales de medicina, los hospitalarios provistos por el gobierno, los derechos de autor.

El artículo 20 señala que no se pagará el impuesto por el arrendamiento de: Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación; fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos; bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero; libros, periódicos y revistas.



La LIVA también establecía una tasa menor a la tasa general para las zonas fronterizas, de 10% hasta 2009 y de 11% de 2010 a 2013. Por último, hasta el año de 2003, las enajenaciones de bienes y servicios provistas por los Pequeños Contribuyentes (Repecos) estaban exentas del impuesto. Sin embargo, mediante modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dispuso que los Repecos pudieran efectuar los pagos del impuesto en la Entidad Federativa donde obtengan sus ingresos, siempre que dichas Entidades hubieran celebrado convenio de colaboración con la SHCP para administrar dicho impuesto.

Posteriormente, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2003 se aprobó que las entidades federativas que celebren convenio con la federación, pudieran estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo. En el mismo Decreto, se aprobaron reformas a la LIVA, entre las que se encuentra la relativa al artículo 2-C, en el que se establece que las personas físicas del régimen de Repecos, podrán pagar el IVA mediante estimativa del valor de las actividades que realicen las autoridades fiscales. Posteriormente en 2004, se otorgaron facilidades administrativas a los Repecos para permitir a las entidades federativas recaudar el ISR e IVA de dichos contribuyentes, mediante el establecimiento de cuotas.

En la práctica, coexistían en los estados cuotas distintas para contribuyentes de dicho régimen, con la misma actividad y niveles similares de ingresos. Asimismo, no se determinó un procedimiento obligatorio para el cálculo de la cuota fija integrada. Toda esta situación generaba un gasto fiscal, -es decir, la renuncia a un ingreso fiscal por tratamientos preferenciales de la Ley-, que sin embargo no será cuantificado en este documento. Es pertinente comentar el costo que conlleva la administración de los Repecos, pues representa un gran número de contribuyentes con ingresos menores.⁴⁶

El Cuadro 3.5 muestra la integración de los rubros identificados dentro del consumo final a tasa cero. Cabe mencionar que hasta 1994, los medicamentos estuvieron gravados a

⁴⁶ Durante el gobierno del Presidente Peña, se ha puesto en marcha un programa de formalización llamado “Crecamos juntos”, mediante la creación de un régimen de incorporación fiscal, con incentivos fiscales para los primeros años a partir de la inscripción y beneficios como acceso a la seguridad social. Es un programa interesante, sin embargo, a pesar del alto número de contribuyentes inscritos, la evaluación de dicho programa sólo podrá realizarse dentro de algunos años, cuando los incentivos fiscales hayan terminado y los contribuyentes deban soportar completamente la carga tributaria.



tasa 6%, y a partir de las reformas de 1995, se gravaron a la tasa 0% a la par que se incrementaba la tasa general del impuesto.

Debido a la manera en que se conformó la base del impuesto, el cálculo del gasto de la tasa 0% sólo se realizó para bienes que van directamente al consumo, por lo que se excluye a productos como fertilizantes y plaguicidas.

El cálculo del gasto fiscal en alimentos incluye el sector 11 *Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca*, agregando el subsector 311 *Industria manufacturera de alimentos*, descontado la clase 311930 *Concentrados, jarabes y preparaciones para refrescos* que sí paga IVA, cuyo porcentaje del total se calculó a partir de los Censos Económicos (CE) de 2009 en 3.5 por ciento del subsector. Se agregó el consumo de agua purificada y hielo, que se calculó utilizando la proporción de las clases 312112, *Agua purificada* y 312112, *Producción de hielo* del subsector 312, *Industria de las bebidas*; según los CE de 5.4 por ciento. Por otro lado se consideró el monto correspondiente a inversión en maquinaria agrícola y el gasto de consumo final en medicinas.

En cuanto a la industria editorial, los libros, periódicos y revistas están gravados a la tasa 0% para los editores, y exentos para los comercializadores. El hecho es que no hay gravamen en la cadena productiva. Para los propósitos de este trabajo se puede considerar que la cadena en su totalidad goza de la tasa 0%, por lo que está considerada en el cuadro 3.5.

Se calculó el gasto de consumo final del subsector 323, *impresión e industrias conexas*, de consumo no duradero y semi-duradero, y con base en los CE se estimó el factor de libros, periódicos y revistas, de 22.1 por ciento en el subsector 323. Con dicho factor se estimó el gasto en impresión a tasa 0%.

Por último, para estimar el gasto fiscal por distribución de agua potable, del gasto de consumo privado en servicios en el subsector 222, *Agua y suministro de gas por ductos al consumidor final*, se estimó la proporción que corresponde a agua potable con datos los CE, calculada en 99.7 por ciento. Con dicho factor se estimó el gasto de consumo final en agua potable.

Se observa que el gasto fiscal debido a la tasa 0% es elevado, llegando al 2.7% del PIB.⁴⁷ Este resultado es comparable con los resultados de Samaniego (2007), que

⁴⁷ No se considera un gasto fiscal la tasa 0% a la exportación, por ser de aplicación universal. Asimismo, se omite el cálculo de los invernaderos hidropónicos, el oro y la joyería, orfebrería, piezas artísticas u



estima el gasto fiscal de la tasa 0% en 2.4 por ciento del PIB para el año 2004. Sin embargo, no es comparable con los resultados de SHCP (2014) de 1.07 por ciento del PIB, ya que la Secretaría realiza un ajuste metodológico para eliminar el efecto de la evasión, es decir, presenta la estimación de gastos fiscales como una estimación del potencial de recaudación, descontando el efecto que tendría la evasión en los ingresos esperados.

Cuadro 3.5; gasto fiscal de la tasa 0%
(Miles de millones de pesos a precios corrientes)

		2007	2008	2009	2010	2011
a	Consumo final en alimentos	1,590.5	1,775.9	1,847.3	2,014.2	2,168.8
b	Consumo final en medicinas	148.3	157.5	166.8	182.5	177.7
c	Gasto final en maquinaria agrícola	15.3	16.5	15.9	16.6	17.0
d	Consumo final en libros, periódicos y revistas	3.9	4.1	4.0	4.0	4.0
e	Consumo final en suministro de agua potable	14.3	17.7	13.5	15.2	15.7
f= Σ (a:e)	Consumo final a tasa 0%	1,772.3	1,971.8	2,047.6	2,232.5	2,383.3
g	Tasa general	15%	15%	15%	16%	16%
h = a*g	Gasto fiscal en alimentos	238.6	266.4	277.1	322.3	347.0
i= b*g	Gasto fiscal en medicinas	22.2	23.6	25.0	29.2	28.4
j = c*g	Gasto fiscal en maquinaria agrícola	2.3	2.5	2.4	2.7	2.7
k = d*g	Gasto fiscal en libros, periódicos y revistas	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
l = e*g	Gasto fiscal en suministro de agua potable	2.1	2.7	2.0	2.4	2.5
m= Σ (h:l)	Gasto fiscal tasa 0%	265.8	295.8	307.1	357.2	381.3
n	Gasto fiscal tasa 0% / PIB	2.4%	2.4%	2.6%	2.7%	2.7%

Los totales pueden no coincidir debido al redondeo. Fuente: Elaboración propia con datos del SCN, INEGI.

De este total, en promedio para el periodo analizado el 91 por ciento del gasto fiscal lo representan los alimentos, el 8 por ciento las medicinas y el restante 1 por ciento la suma de libros, periódicos y revistas, y agua potable.

Bienes exentos

Para estimar el gasto fiscal en bienes y servicios exentos se debe recordar que el consumo intermedio está gravado al no poder acreditar el impuesto trasladado, estatutariamente el monto exento está representado únicamente por el valor agregado

ornamentales, los servicios prestados a los agricultores y ganaderos, los servicios de hotelería a extranjeros para convenciones. Tampoco se considera el consumo gravado de caviar, salmón ahumado y angulas, por ser no significativo.



del bien o servicio.⁴⁸ Dado que la definición de la base es el consumo final, y este ya considera el consumo intermedio se procedió de la siguiente manera.

En el SCN existe la desagregación del valor de la producción de cada una de las 72 ramas de la economía, especificando el consumo intermedio y al valor agregado. Se estimó para cada uno de los bienes y servicios de este tratamiento, el porcentaje que representa el valor agregado del valor de la producción en valores básicos, y se supuso la misma proporción en el consumo final como estimación del gasto de consumo final exento, que multiplicado por la tasa general del impuesto resulta en el gasto fiscal de los bienes exentos.

Para estimar el gasto fiscal en alquiler de vivienda, se calculó el porcentaje del valor de la producción de las subramas 531111 *Alquiler sin intermediación de viviendas amuebladas* y 531112 *Alquiler sin intermediación de viviendas no amuebladas*, en el total del subsector 531 *Servicios Inmobiliarios*, de 0.99 por ciento según los CE 2009. Dicho factor se multiplicó por el gasto de consumo del subsector y como en cada producto o servicio exento, por el porcentaje que representa el valor agregado del valor de la producción en valores básicos del subsector en general, para estimar el gasto de consumo exento.

Cuadro 3.6; gasto fiscal de bienes y servicios exentos
(Miles de millones de pesos a precios corrientes)

		2007	2008	2009	2010	2011
Alquiler de vivienda						
a	Gasto de consumo (inmobiliarios en general), neto	897.2	961.3	978.9	1,015.3	1,063.2
b	Gasto exento alquiler de vivienda (valor agregado)	8.2	8.7	8.9	9.2	9.7
c= b*tasa	Gasto fiscal	1.2	1.3	1.3	1.5	1.5
Servicios médicos no hospitalarios						
d	Gasto de consumo privado	143.5	151.2	155.8	162.1	171.0
e	Gasto exento (valor agregado)	110.9	117.8	121.1	125.8	132.4
f= e*tasa	Gasto fiscal	16.6	17.7	18.2	20.1	21.2
Transporte público terrestre de pasajeros						
g	Gasto de consumo	387.9	403.9	416.0	460.0	495.0
h	Gasto exento (valor agregado)	263.6	272.8	281.2	310.4	332.2
i= h*tasa	Gasto fiscal	39.5	40.9	42.2	49.7	53.1
Espectáculos públicos						
j	Gasto de consumo (serv. recreativos en general)	58.7	63.8	65.1	72.3	76.1
k	Gasto exento espectáculos púb. (valor agregado)	6.6	7.2	7.2	8.1	8.5
l= k*tasa	Gasto fiscal	1.0	1.1	1.1	1.3	1.4

Los totales pueden no coincidir debido al redondeo. Fuente: Elaboración propia con datos del SCN, INEGI.

⁴⁸Se supuso que todo el consumo intermedio está gravado, para abreviar el cálculo.



Cuadro 3.6; gasto fiscal de bienes y servicios exentos (continuación)
(Miles de millones de pesos a precios corrientes)

		2007	2008	2009	2010	2011
Servicios educativos						
m	Gasto de consumo	191.8	204.8	215.1	225.5	238.9
n	Gasto exento (valor agregado)	171.7	183.1	191.8	202.0	213.7
o= n*tasa	Gasto fiscal	25.8	27.5	28.8	32.3	34.2
Construcción residencial						
p	Gasto de consumo	646.8	709.1	597.0	615.6	682.5
q	Gasto exento (valor agregado)	314.2	344.5	290.2	299.6	332.6
r= q*tasa	Gasto fiscal	47.1	51.7	43.5	47.9	53.2
Total bienes exentos						
s	Gasto de consumo	2,325.9	2,494.1	2,428.0	2,550.8	2,726.7
t	Gasto exento (valor agregado)	875.2	934.1	900.5	955.1	1,029.1
u= t*tasa	Gasto fiscal	131.3	140.1	135.1	152.8	164.7

Los totales pueden no coincidir debido al redondeo. Fuente: Elaboración propia con datos del SCN, INEGI.

Para el cálculo del gasto fiscal en servicios médicos se utilizó el gasto de consumo privado final, en el subsector 621, *Servicios médicos no hospitalarios*, multiplicado por el porcentaje que representa el valor agregado del valor de la producción en valores básicos del subsector en general, para estimar el gasto de consumo exento. Se utilizó el mismo procedimiento para el transporte terrestre de pasajeros, a partir del subsector 485, *Transporte terrestre de pasajeros excepto por ferrocarril*, los servicios educativos (sector 61), y la construcción residencial. Para esta última, el porcentaje de valor agregado se estimó a partir del subsector 236, *Edificación*.

En cuanto al cálculo del gasto fiscal en espectáculos públicos, se partió del sector 71, *Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos*, y se calculó en CE 2009 el porcentaje que representa el valor de la producción bruta total del subsector 711, *Servicios artísticos, culturales y deportivos, y otros servicios relacionados*, dentro del sector 71 (descontando la subrama 71111, *Compañías de teatro*, que está gravado), resultando en 15.6 por ciento; factor que se multiplicó por el gasto de consumo final del sector y como en cada producto o servicio exento, por el porcentaje que representa el valor agregado del valor de la producción total en valores básicos, para estimar el gasto de consumo exento.



Es pertinente comentar que el gasto de consumo en servicios médicos no hospitalarios y servicios educativos se refiere sólo a gasto privado. El consumo de gobierno que en el SCN también forma parte del consumo final y de la demanda total, de inicio está excluido de las estimaciones, ya que dichos servicios se prestan por lo general a precios no de mercado por lo que no serían objeto del impuesto.

El total de gastos fiscales de los bienes y servicios exentos es de 164 mil setecientos millones de pesos para el 2011, lo que representa el 1.15% del PIB en promedio en el periodo analizado.⁴⁹ En el Cuadro 3.7 se aprecia que los rubros más importantes son la exención de que goza la construcción residencial, el transporte público y los servicios educativos.

Cuadro 3.7; gasto fiscal de bienes y servicios exentos
(porcentaje del PIB)

	2007	2008	2009	2010	2011
a Alquiler de vivienda	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%
b Servicios médicos no hospitalarios	0.15%	0.15%	0.15%	0.15%	0.15%
c Transporte público terrestre de pasajeros	0.35%	0.34%	0.35%	0.38%	0.37%
d Espectáculos públicos	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%
e Servicios educativos	0.23%	0.23%	0.24%	0.25%	0.24%
f Construcción residencial	0.42%	0.43%	0.37%	0.37%	0.37%
g Total	1.16%	1.15%	1.14%	1.17%	1.15%

Fuente: Elaboración propia con datos del SCN y CE.

Los resultados anteriores son relativamente comparables con los resultados de Samaniego (Op. Cit) de 2.0 por ciento del PIB estimado como gasto fiscal para el año 2004. La principal diferencia en el gasto fiscal de Alquiler de vivienda, que el presente trabajo estima mucho menor; en los demás conceptos las estimaciones son más próximas.

⁴⁹ No se considera gasto fiscal la enajenación del suelo, por lo que no se realizó la estimación respectiva. Asimismo, no se realizó la estimación de los siguientes conceptos por información suficiente para su cálculo: lingotes de oro, billetes de lotería, partes sociales, transporte marítimo internacional prestado por residentes en el extranjero, seguros de vida y AFORES, intereses por financiamiento relacionados con actos a tasa 0% o exentos, cajas de ahorro, valores gubernamentales y operaciones financieras derivadas, arrendamientos de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente.



El gasto fiscal de las zonas fronterizas

Si bien para el 2014 se eliminó la tasa preferencial que operaba para las zonas fronterizas, homologando la tasa estándar a nivel nacional, en el periodo analizado estuvo vigente, por lo que se calculó el gasto fiscal que importaba, para lo cual se utilizó el PIB de los municipios fronterizos como porcentaje del PIB nacional, tomando como base la información del Valor Agregado Bruto por municipio publicada por el INEGI en los Censos Industriales. Así, se determinó que el PIB fronterizo es de 10.19 por ciento del total nacional.⁵⁰

Dado que la obligación es menor en los bienes y servicios exentos y a tasa 0%, el tratamiento preferencial de las zonas fronterizas operaba sobre el residual, es decir, sobre el consumo general no sujeto a ningún tratamiento preferencial. Con base en los cuadros anteriores, se calculó la base gravable sin tratamientos preferenciales, sobre la cual se estimó la base gravable general de las zonas fronterizas. Sobre esta última el gasto fiscal es igual al diferencial de tasas, en este caso de 5%. Los resultados se presentan en el siguiente Cuadro 3.8.

Cuadro 3.8; gasto fiscal de las zonas fronterizas

(Miles de millones de pesos a precios corrientes)

	2007	2008	2009	2010	2011	
a	Base gravable general del IVA	7,370.1	8,009.8	7,938.9	8,582.3	9,274.1
b	Consumo final a tasa 0%	1,772.3	1,971.8	2,047.6	2,232.5	2,383.3
c	Consumo final exento	875.1	934.0	900.4	955.0	1,029.0
d = a-b-c	Base gravable sin tratamientos preferenciales	4,722.7	5,103.9	4,990.8	5,394.8	5,861.9
e	Factor zona fronteriza	10.19%	10.19%	10.19%	10.19%	10.19%
f= d*e	Base gravable de las zonas fronterizas	481.2	520.1	508.6	549.7	597.3
g	Diferencia de tasas	5%	5%	5%	5%	5%
h= f*g	Gasto fiscal de la zona fronteriza	24.1	26.0	25.4	27.5	29.9
i	Gasto fiscal de la zona fronteriza / PIB	0.21%	0.21%	0.21%	0.21%	0.21%

Fuente: Elaboración propia con datos del SCN y CE.

⁵⁰ Para simplificar se supone constante para el periodo analizado.



El gasto fiscal que representa la tasa preferencial para las zonas fronterizas representaba 29 mil novecientos millones de pesos en el 2011, equivalentes a 0.21% del PIB.⁵¹

Finalmente, en el Cuadro 3.9 se presenta el porcentaje que representan los tratamientos preferenciales de la base gravable general del IVA, es decir de la base potencial máxima de recaudación. Se observa que la suma de tratamientos preferenciales representa en promedio el 38.8 por ciento de la base gravable, o lo que es lo mismo, sólo está sujeto al impuesto un poco más del 60 por ciento del consumo final.

Cuadro 3.9; tratamientos preferenciales como porcentaje de la base gravable general (porcentaje de la base gravable máxima)

		2007	2008	2009	2010	2011
a	Consumo final a tasa 0%	24.0%	24.6%	25.8%	26.0%	25.7%
b	Consumo final exento	11.9%	11.7%	11.3%	11.1%	11.1%
c	Base gravable zonas fronterizas	2.2%	2.1%	2.1%	2.1%	2.1%
d	Total tratamientos preferenciales	38.1%	38.4%	39.2%	39.3%	38.9%

Fuente: Elaboración propia con datos del SCN y CE.

Análisis de progresividad de los tratamientos preferenciales del IVA

Habiendo estimado el monto del gasto fiscal del IVA, se procede con la estimación de la distribución de la carga fiscal y la incidencia del IVA, es decir, la proporción del ingreso de los deciles de hogares destinada al pago del impuesto, así como la proporción del gasto fiscal (o subsidio implícito) que reciben los hogares por los tratamientos preferenciales. La metodología aplicada es similar a la utilizada por Revilla y Zamudio (2001), Huesca y Serrano (Op. Cit.) y Vargas Téllez (Op. Cit.). Se parte de la descomposición del gasto de los hogares para determinar su contribución a la recaudación del impuesto, y también el beneficio recibido por los tratamientos preferenciales. A partir de las 745 claves de gasto corriente monetario que maneja la

⁵¹ Si bien dicha tasa puede estar ligeramente sobreestimada, debido a que no se restó el gasto fiscal de los Repecos.



ENIGH 2012⁵² se identificaron 50 categorías fiscales de gasto, es decir, sujetas de las distintas tasas y tratamientos del impuesto (véase Cuadro anexo A3).

Se dejó fuera el gasto no monetario puesto que al no representar una transacción pecuniaria, no está sujeta al impuesto, incluso si se refiere a actos o actividades gravadas. Es decir, las transferencias recibidas por los hogares de bienes y servicios gravados provenientes de otros hogares, de instituciones (incluido el Gobierno), el autoconsumo y la renta imputada, no son transacciones sujetas al gravamen, por lo que no deben estar consideradas para estimar la incidencia del IVA por decil de ingresos. Por lo demás, las donaciones de bienes y servicios gravados están incluidas en el gasto monetario de los hogares que adquieren los bienes y efectúan la donación.

Asimismo, para la conformación de los deciles se considera el ingreso corriente monetario y no monetario de los hogares.⁵³

La técnica de microsimulación permite estimar la carga imputada del IVA sobre la distribución del gasto de consumo de los hogares. Se supone una distribución inicial del ingreso antes del IVA (pero neta de cualquier gravamen sobre la renta)⁵⁴, y se asumen ciertos supuestos para el análisis de equilibrio parcial; se supone que el impuesto al consumo recae sobre los consumidores y se paga efectivamente en los bienes y

⁵² Si bien el periodo de estimación de los gastos fiscales a partir del SCN no incluye el año 2012, se decidió utilizar la encuesta 2012 y no la 2010 por ser más completa, además de que es aceptable que los patrones de consumo no se modifiquen drásticamente en un par de años.

⁵³ No se efectúa ninguna conversión del ingreso disponible de los hogares, tales como la escala de equivalencia de ingreso de la OCDE (1.0 jefe de familia, 0.5 adultos mayores de 14 años y 0.3 para menores), ya que en principio, la Ley no establece esta clase de distinciones para evaluar el grado de bienestar y la capacidad contributiva de los hogares, ni en materia de ISR ni en IVA.

⁵⁴ Los ingresos de los hogares que capta la ENIGH son netos de impuestos, según se desprende del “Cuestionario para personas de 12 o más años”, Sección II y III, apartado 2.2, ingresos monetarios del trabajo principal para subordinados, pregunta 1: *Ahora le voy a preguntar acerca de sus ingresos. si le están descontando algún préstamo recibido, pagos que hace porque la empresa le prestó dinero para comprar su casa, pago que realiza si adquirió un seguro voluntario, por favor incluya ese monto en su ingreso;* y apartado 3.2 características generales de los negocios del hogar, pregunta 4: *De lo que ganó en el negocio, ¿con cuánto dinero se quedó el hogar? Entrevistador: Incluya el dinero que se destina para el consumo del hogar, el valor de los productos intercambiados por otros productos o servicios y el valor estimado (como si lo hubiera comprado en otro negocio) de los productos tomados del negocio para el consumo del hogar.*

Asimismo, los gastos son netos después de impuestos (en su caso) según se desprende del “Cuestionario de gastos del hogar” y del “Cuadernillo de gastos diarios”, pregunta 5. *¿Cuánto pagó en total el mes pasado? ...por (catálogo de artículos).*



servicios gravados, es decir, que no hay evasión. Esto último puede parecer un supuesto arriesgado, pero aunque se podría determinar cierto parámetro de cumplimiento esperado por el lugar de compra de los bienes y servicios, como en SHCP (2012), las características del diseño del IVA, -el sistema de créditos y débitos del impuesto- hacen que sea difícil asumir una evasión total en el suministro de bienes y servicios para y desde la economía informal.

A partir de las categorías fiscales identificadas de gasto, se determina el vector de gastos gravados por hogar (i), $(T_{i1}, T_{i2}, \dots, T_{ik})$, con $j=1, 2, \dots, K$ categorías. El pago de IVA de cada hogar (i) está determinado por la suma de los pagos (j) de acuerdo con la siguiente expresión:

$$T_i = \sum_{j=1}^k E_{i,j} (1 - V_j) \left(1 - \frac{1}{1 + t_j} \right)$$

Donde:

T_i = IVA pagado por el hogar (i)

$E_{i,j}$ = Gasto monetario efectuado por el hogar (i), en la categoría (j), para las K categorías.

V_j = Proporción de valor agregado exento de la categoría de gasto (j)

t_j = Tasa de IVA de la categoría de gasto (j)

De lo anterior, se puede observar en el Cuadro anexo A3, que para la categoría Tasa 16% la proporción de valor agregado exento es $V=0$, y la tasa es $t=0.16$; para la categoría Tasa 0% la proporción de valor agregado exento se identifica como $V=0$ y la tasa $t=0$; para la categoría de gasto Exentos se identifican diversas proporciones de valor agregado exento según el concepto de gasto a partir de la estimación elaborada con los CE en la primera parte de esta sección, y la tasa $t=0.16$; por último, para la categoría No Gravables, la proporción de valor agregado exento es igual a $V=1$ y la tasa es $t=0$.



Conforme a las definiciones anteriores, se puede estimar mediante la siguiente fórmula el gasto fiscal de cada hogar (i), para las categorías fiscales $k-1$, ya que es claro que no puede existir gasto fiscal alguno para la categoría No Gravables.

$$GF_i = \sum_{j=1}^{k-1} E_{i,j} \left(1 - \frac{1}{1+S}\right) - T_i$$

Donde

GF_i = es gasto fiscal del hogar (i)

S = la tasa estándar del IVA, en este caso de 16%.

A partir de las definiciones anteriores, la distribución original del ingreso (y_1, y_2, \dots, Y_n), para $i = 1, 2, \dots, n$, para cada hogar (i) se ve modificada por la carga fiscal T_i para dar lugar a una nueva distribución del ingreso para cada hogar (z_1, z_2, \dots, Z_n), donde $z_i = (y_i - T_i)$, donde $i = 1, 2, \dots, n$.

Ya que uno de los objetivos específicos del presente trabajo es evaluar el grado de progresividad del sistema IVA, y del impacto distributivo de los tratamientos preferenciales del impuesto, el siguiente paso es evaluar el grado de equidad en la carga tributaria de acuerdo con los principios de equidad vertical definidos en la sección 1. Al respecto existen una serie de indicadores para medir la desigualdad de los ingresos y del impacto redistributivo de los impuestos.

En este sentido, las herramientas para evaluar el impacto distributivo de los impuestos son la curva de concentración y los índices de concentración.

Sea Y los ingresos brutos es decir, antes de impuestos, clasificados en orden ascendente tal que: $Y_1 \leq Y_2 \leq \dots \leq Y_n$.

La Curva de Lorenz describe la relación entre la proporción acumulada de individuos, N , y la proporción acumulada de los ingresos, $F(y_i)$, donde los individuos se clasifican en orden ascendente por su nivel de ingresos.

Asimismo, si se asocian los impuestos pagados con los ingresos antes de impuestos ordenados jerárquicamente, se puede definir la curva de concentración de la carga fiscal en el percentil p como:



$$C_T(p = i/n) = \frac{\sum_{j=1}^i T_j}{\sum_{j=1}^n T_j}$$

La curva de concentración muestra la proporción del total de impuestos pagados por la proporción p inferior de la población. La curva de Lorenz para (y_i) y la curva de concentración de la carga fiscal C_t se muestran en el ejemplo la gráfica 3.2.

El índice de Gini (G_y) de los ingreso antes de impuestos (y_i) , es la conocida representación de la concentración, medida como el doble de la proporción del área contenida entre la curva de Lorenz para (y_i) y la línea de la perfecta igualdad (la línea de 45°). Formalmente (G_y) puede ser definido como:

$$G_y = \left[\frac{N+1}{N} \right] - 2 \left(\frac{N+1-i}{N} \right) \left(\frac{y_i}{\sum_i^N y_i} \right)$$

Es común calcular el índice de Gini a partir de la fórmula de Brown (1994):

$$G_y = 1 - \sum_{i=0}^{k-1} (Y_{i+1} + Y_i)(X_{i+1} - X_i)$$

En la Gráfica 3.2, se puede apreciar que el índice de Gini es igual al área $a/a+b+c$. Dado que $a+b+c=0.5$, el índice de Gini es igual a dos veces el área a .

Cuando la curva de Concentración de impuestos (C_t) está por debajo o “hacia afuera” de la curva de Lorenz, (como en la Gráfica 3.2) los primeros deciles pagan relativamente menos impuestos que los últimos, por lo que el impuesto es progresivo.

Después de aplicar el impuesto T , es de interés realizar el análisis comparativo de la progresividad, para lo cual se tienen las siguientes definiciones.

- Un impuesto T es progresivo si:

$$C_t(p) < L_Y(p) \text{ para cada } p \in]0,1[$$

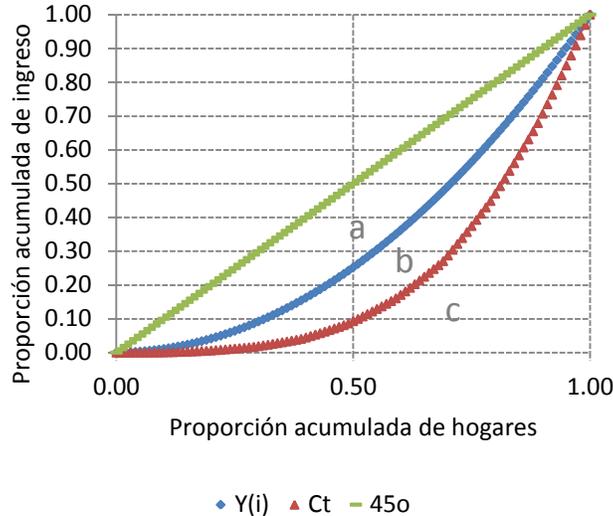
- Un impuesto T_1 es más progresivo que un impuesto T_2 si:

$$C_{t1}(p) < C_{t2}(p) \text{ para cada } p \in]0,1[$$

Las relaciones anteriores se aprecian en la Gráfica 3.3, ya que la curva C_t , está por debajo de la curva de Lorenz para (y_i) .



Gráfica 3.3; esquema de las curvas de concentración



Asimismo, los índices de concentración permiten capturar el nivel de progresividad a través de un solo indicador. En general, estos índices se calculan como las diferencias entre el índice de Gini y diversos pseudo-Gini o índices de concentración de las demás variables en análisis, como los ingresos netos y la carga tributaria.

Sea (y_i) y (z_i) son respectivamente los ingresos antes y después de impuestos, G_z es el índice de Gini de los ingresos después de impuestos (ordenado por z), mientras C_z es la medida de la concentración, que tiene esencialmente la misma forma que el coeficiente de Gini es decir, la concentración del ingreso neto, pero con los individuos ordenados por su ingreso antes de impuestos.

Usando estas definiciones, se pueden construir los índices Reynolds-Smolensky, RS, y Kakwani, Kw, como medidas del efecto redistributivo de un impuesto. El índice de Concentración de la carga fiscal, C_t , mide el grado de desigualdad en el pago de impuestos de los individuos, se calcula ordenando los hogares por su nivel de ingresos antes de impuestos. De este modo, la progresividad fiscal se puede evaluar a través de:

$$RS = G_y - G_z$$

$$Kw = C_t - G_y$$



El índice de Reynolds-Smolensky capta la diferencia en el Gini antes y después de impuestos.⁵⁵ Un sistema fiscal progresivo se asocia con una disminución en la desigualdad de los ingresos, y viceversa. Cuando la desigualdad en los ingresos es igual antes y después de impuestos entonces el sistema fiscal será proporcional. Así, si el índice de Gini se utiliza para medir la desigualdad, la diferencia (o la relación) de los índices de Gini de los ingresos antes y después de impuestos proporciona una medida inherente de la progresividad fiscal.

Dicha medida ha sido ampliamente utilizada pues parece intuitivamente atractiva. Sin embargo, para Kakwani (1977) la simple comparación de la desigualdad de los ingresos antes de impuestos y después de impuestos no puede brindar una medida adecuada de la progresividad, para lo cual propone el índice que mide la desproporcionalidad de la carga tributaria relativa a los ingresos antes de impuestos. Con un impuesto proporcional, los dos componentes de K_w , C_t y G_y , son iguales (coincidiendo las curvas de Concentración C_t y de Lorenz) de modo que $K = 0$.

Por lo tanto, como ya se mencionó, en un sistema fiscal progresivo en todos los niveles de ingresos, la curva de concentración de los pagos de impuestos se encuentra más lejos de la línea de 45° que la curva de Lorenz de los ingresos antes de impuestos.

Los impuestos progresivos implican pues que $K \geq 0$, y $RS \geq 0$.

Kakwani (Op. Cit.) muestra que K_w y RS difieren dependiendo de la extensión de la re-clasificación de individuos entre los ingresos antes y después de impuestos y la proporción total de los pagos de impuestos a los ingresos, de manera que el índice de Kakwani es igual a dos veces el área entre la Curva de Lorenz y la curva de concentración de un impuesto. En la gráfica 3.2, es equivalente a dos veces el área b.

Impacto distributivo del IVA por deciles de ingreso

Es conveniente en primer lugar examinar la distribución del gasto de los hogares, de acuerdo con las distintas categorías fiscales definidas, lo que se presenta en el Cuadro 3.10.

⁵⁵ Si bien el índice de Gini es el indicador de desigualdad más utilizado, ha sido criticado principalmente por el hecho de que la función de bienestar implícita no tiene propiedades deseables tales como aditividad y estricta concavidad. Para los propósitos del presente trabajo el índice de Gini sólo se utiliza para medir los efectos distributivos de los impuestos y no la función de bienestar.



Como se observa en el ordenamiento por hogares (también es posible hacerlo por población), el primer decil de ingreso concentra una parte mínima del gasto en bienes gravados con la tasa general, este porcentaje se incrementa más del doble en bienes y servicios gravados a la tasa 0%, y desciende nuevamente en productos y servicios exentos. Por el contrario, el décimo decil concentra una parte muy significativa del gasto en bienes gravados con la tasa general y en bienes y servicios exentos, pero que desciende de manera importante en el caso del consumo a tasa 0%.

Las distribuciones detalladas en el Cuadro 3.10 reflejan una alta concentración del gasto en los deciles de mayores ingresos, especialmente en bienes gravados con la tasa general y bienes exentos, mientras que la distribución del gasto en bienes a tasa 0% muestra un nivel de concentración menor.

Cuadro 3.10; distribución del ingreso y gasto por tasa de IVA de los hogares en 2012

(porcentaje del total)

Decil	Ingreso corriente	Gasto monetario				Total
		Tasa general 16%-11%	Tasa 0%	Exento	No gravable ⁵⁶	
I	1.6%	2.1%	4.9%	2.1%	4.0%	3.0%
II	2.9%	3.3%	6.2%	3.6%	1.5%	4.1%
III	3.9%	4.0%	7.5%	4.7%	2.4%	5.0%
IV	5.0%	5.1%	8.1%	5.4%	2.2%	5.9%
V	6.1%	6.1%	9.1%	6.7%	5.0%	7.0%
VI	7.5%	7.5%	9.7%	8.1%	4.5%	8.1%
VII	9.2%	8.9%	11.3%	9.8%	7.2%	9.7%
VIII	11.8%	12.1%	11.6%	13.2%	9.6%	12.1%
IX	16.3%	17.4%	13.1%	14.7%	16.0%	15.7%
X	35.7%	33.5%	18.5%	31.6%	47.5%	29.5%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

El total puede no coincidir debido al redondeo.

Fuente: cálculos propios con base en microdatos de la ENIGH 2012.

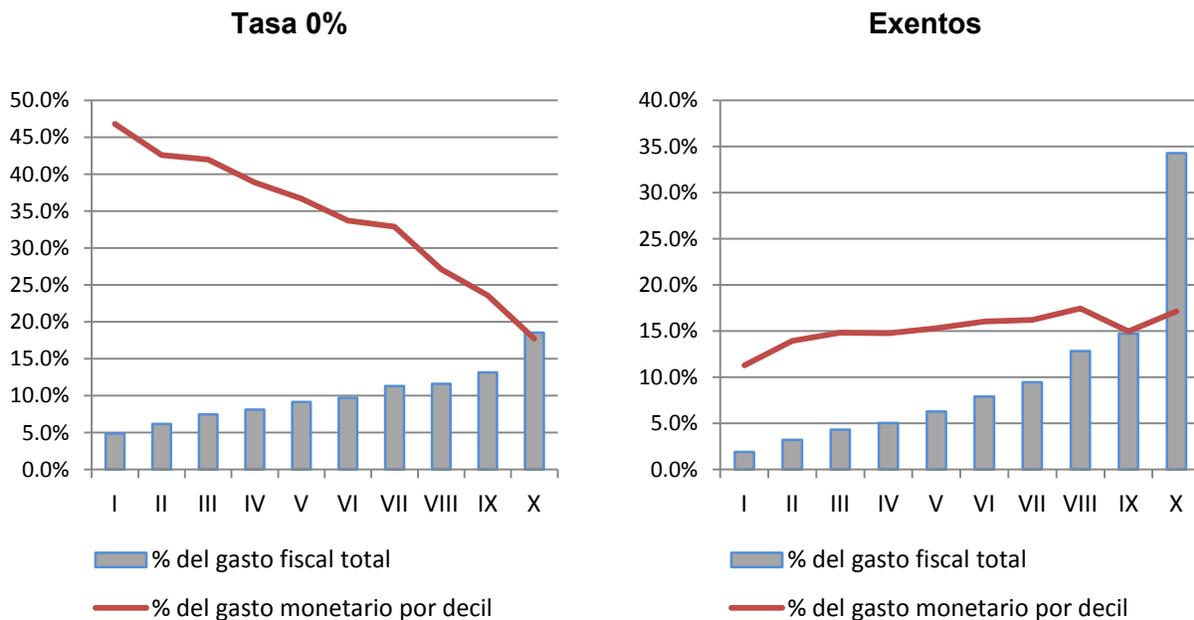
⁵⁶ Se refiere a conceptos de gasto de los hogares que significan transacciones no sujetas al impuesto, sin estar exentas, tales como: impuestos sobre la propiedad, contribuciones locales y derechos, pérdidas, robos e indemnizaciones, renta imputada de los hogares, entre otros.



Dichas distribuciones representan también la distribución por decil de la pérdida recaudatoria que implica la tasa 0% y a los bienes exentos –en exentos hay una ligera variación debida al diferente porcentaje de valor agregado para cada bien y servicio–. La gráfica 3.2 presenta la distribución del gasto fiscal por decil, clasificado por la tasa del IVA a la que están sujetos. Asimismo, dichas estimaciones son similares a las de SHCP (2012) en el sentido de que el patrón de concentración de los bienes exentos es mucho mayor que el del gasto en la Tasa 0%.

En la Gráfica 3.4 se observa un claro patrón ya que los deciles de mayores ingresos se benefician con la mayor parte del subsidio implícito del IVA que significan los gastos fiscales; dicho beneficio es creciente con cada nivel de ingreso. Además, el subsidio implícito para los hogares del decil superior equivale al agregado de los tres primeros deciles en el caso de la tasa 0%, y casi es igual a los siete primeros deciles en el caso de los bienes y servicios exentos.

Gráfica 3.4; gasto monetario sujeto a tratamientos preferenciales y su gasto fiscal, por decil de ingresos
(porcentaje del gasto monetario por decil, y del gasto fiscal total)



Fuente: elaboración propia con base en microdatos de la ENIGH 2012.



Aunque estas diferencias son bastante grandes, se observa que el tamaño relativo del gasto de los hogares de los primeros deciles afecto a la tasa 0%, es mucho más grande, por lo que se intuye que éstos se benefician proporcionalmente más que los deciles más altos, lo que confirmaría que la aplicación de tasas reducidas y exenciones tienen un efecto progresivo. La línea que muestra el gasto monetario tiene una pendiente marcadamente negativa en el caso de la tasa 0%. Sin embargo, no es tan evidente en el caso de los bienes y servicios exentos.

Para realizar una valoración comparable de la progresividad del impuesto se calculan los índices Reynolds-Smolensky, RS, y Kakwani, Kw, descritos previamente, con los siguientes resultados:

$$RS = G_y - G_z \quad RS = 0.4645 - 0.4654 = -0.0009$$

$$Kw = C_t - G_y \quad Kw = 0.4530 - 0.4645 = -0.0115$$

Dado que los resultados anteriores son menores a cero, indican un sistema IVA regresivo.

Se calculó el índice Kw suponiendo que no existieran las tasas reducidas a fin de evaluar el impacto redistributivo de dichos tratamientos, con los siguientes resultados.

$$RS' = G_y - G_z' \quad RS = 0.4645 - 0.4731 = -0.0086$$

$$Kw' = C_t' - G_y \quad Kw = 0.3819 - 0.4645 = -0.0826$$

Donde:

G_z' = el índice de Gini de los ingresos disponible después de restar el IVA y los gastos fiscales⁵⁷

C_t' = el índice de concentración de la carga fiscal y la eliminación del subsidio implícito del IVA.

Como se observa, dado que $RS' < RS$ y $Kw' < Kw$, el grado de regresividad aumentaría en caso de no existir los tratamientos preferenciales en el sistema IVA.

Lo anterior también se puede interpretar como que el patrón de gasto de los bienes y servicios sujetos a los tratamientos preferenciales muestra un menor grado de

⁵⁷ Lo que equivale a gravar el consumo a la tasa del 16% (excepto conceptos de gasto no gravables).



concentración que el de los bienes y servicios gravados. Para confirmar esta hipótesis se presenta en los siguientes cuadros la desagregación correspondiente del gasto fiscal.

Cuadro 3.11; distribución del gasto fiscal de la tasa 0% en 2012, por decil de ingreso corriente los hogares
(porcentaje del total de cada concepto)

Decil	Alimentos	Medicinas	Libros, periódicos y revistas	Agua potable	Total tasa 0%
I	5.2%	3.1%	1.0%	3.1%	4.9%
II	6.4%	4.8%	2.0%	4.7%	6.2%
III	7.8%	5.4%	2.8%	6.3%	7.5%
IV	8.3%	6.7%	3.8%	7.9%	8.1%
V	9.3%	7.0%	7.9%	8.8%	9.1%
VI	9.8%	9.0%	6.7%	9.4%	9.7%
VII	11.2%	8.0%	15.7%	11.0%	11.3%
VIII	11.7%	11.8%	8.0%	12.3%	11.6%
IX	13.1%	12.8%	13.8%	14.8%	13.1%
X	17.2%	31.5%	38.4%	21.8%	18.5%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

El total puede no coincidir debido al redondeo.

Fuente: cálculos propios con base en microdatos de la ENIGH 2012.

En los cuadros 3.11 y 3.12 se observa que en el caso de la tasa 0% el gasto de consumo en alimentos tiene un grado de concentración menor que los otros conceptos. En el caso de los bienes exentos la menor concentración se da en Transporte urbano. Por el contrario, los conceptos con mayor grado de concentración son libros, periódicos y revistas, en el caso de la tasa 0%, y espectáculos públicos, servicios educativos y construcción residencial en el caso de los bienes y servicios exentos.

Dichos conceptos con mayor grado de concentración significan una oportunidad para ser gravados a mayores tasas, y se esperaría que no impactaran demasiado en el grado de regresividad del impuesto.

En el cuadro 3.13 se presenta el impacto distributivo del IVA comparando el ingreso estimado antes del IVA⁵⁸, y después del IVA, así como el ejercicio de ingreso suponiendo que se eliminaran las tasas reducidas, lo que equivale a la eliminación del subsidio implícito del IVA.

⁵⁸ Hay que recordar que los ingresos se presentan en la ENIGH netos de impuesto al ingreso.



Cuadro 3.12; distribución del gasto fiscal de bienes y servicios exentos en 2012, por decil de ingreso corriente de los hogares
(porcentaje del total de cada concepto)

Decil	Alquiler de vivienda	Servicios educativos	Espectáculos públicos	Servicios médicos no hospitalarios	Transporte urbano	Vivienda ⁵⁹	Total exento
I	3.8%	1.0%	0.0%	2.1%	2.9%	0.1%	1.9%
II	4.0%	2.2%	0.3%	5.1%	5.7%	0.2%	3.2%
III	6.4%	2.9%	0.3%	2.8%	7.3%	1.5%	4.3%
IV	6.9%	3.7%	2.5%	3.0%	8.2%	1.2%	5.0%
V	7.2%	4.8%	0.3%	7.1%	10.4%	2.8%	6.3%
VI	10.0%	5.5%	1.2%	8.1%	12.1%	8.0%	7.9%
VII	8.7%	8.4%	4.0%	8.0%	13.9%	7.8%	9.5%
VIII	11.8%	13.4%	8.3%	11.3%	14.4%	8.3%	12.8%
IX	14.1%	14.3%	21.9%	17.6%	15.3%	16.2%	14.7%
X	27.1%	43.8%	61.3%	34.8%	9.9%	53.9%	34.3%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

El total puede no coincidir debido al redondeo.

Fuente: cálculos propios con base en microdatos de la ENIGH 2012.

Cuadro 3.13; impacto distributivo del IVA por deciles de ingreso corriente de los hogares
(porcentaje del total de cada concepto)

Decil	Ingreso antes de IVA	Ingreso después de IVA	Ingreso después del IVA y sin subsidio implícito	Ganancia / pérdida ingreso neto	Ganancia / pérdida ingreso neto y sin subsidio implícito
	a	b	c	d = b-a	e = c-a
I	1.67%	1.65%	1.56%	-0.02%	-0.11%
II	2.92%	2.90%	2.81%	-0.02%	-0.11%
III	3.94%	3.94%	3.84%	0.00%	-0.11%
IV	4.99%	4.98%	4.90%	-0.01%	-0.09%
V	6.12%	6.12%	6.03%	0.00%	-0.09%
VI	7.46%	7.45%	7.39%	-0.01%	-0.07%
VII	9.24%	9.25%	9.19%	0.01%	-0.05%
VIII	11.81%	11.79%	11.78%	-0.02%	-0.03%
IX	16.31%	16.26%	16.36%	-0.05%	0.06%
X	35.54%	35.67%	36.15%	0.12%	0.61%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	0.00%	0.00%

Fuente: cálculos propios con base en microdatos de la ENIGH 2012.

⁵⁹ La ENIGH presenta el gasto en casas, condominios, locales o terrenos para el hogar y que no habita el hogar, pero no determina si la vivienda es nueva o no, en cuyo caso no habría valor agregado y por tanto IVA. Se utilizan los conceptos de erogaciones Q009 y Q010 de la ENIGH como estimativas de la distribución del gasto de los hogares, si bien la estimación del potencial de recaudación se calculó en la sección anterior mediante el SCN que sí permite identificar las casas nuevas (construcción residencial dentro de la formación de capital).



En el cuadro anterior se confirma que en caso de que no existieran las tasas reducidas, el impacto distributivo del IVA sería más regresivo. En la columna “e” se observa que los deciles del I al VIII tienen una pérdida en la distribución del ingreso disponible corriente comparada con el ingreso antes del impuesto, situación que contrasta contra la columna “d”, en donde se observa que gracias al subsidio implícito que significan la tasa 0% y las exenciones, *sólo* se ven afectado los deciles I, II, IV, VI, VIII y IX; pero más importante es que el impacto es mucho menor en cada decil.

Ejercicios de microsimulación

Se realizaron tres ejercicios de microsimulación para distintos escenarios de modificación a la estructura del IVA; el Ejercicio 1 para estimar el impacto de gravar medicinas a la tasa de 4%, servicios educativos y vivienda (construcción residencial) a la tasa de 8%, libros, periódicos y revistas, y espectáculos públicos a la tasa general de 16%. Dado el alto grado de concentración de los gastos en dichos bienes y servicios, se esperaba que no se incremente el grado de regresividad del impuesto, es decir, afectaría en menor medida a los deciles de menores ingresos.

El Ejercicio 2 supone una tasa de 10% a todos los bienes y servicios gravables especificados en el Cuadro anexo A3. Este ejercicio es similar al calculado previamente de eliminar tasas y tratamientos preferenciales, y que supone una tasa de 16%. Sin embargo, se espera alguna variación ya que la magnitud de la tasa afecta la progresividad del impuesto. El Ejercicio 3 es similar al Ejercicio 1, pero adicionalmente incluye una tasa de 4% a alimentos.

En el cuadro 3.14 se muestra el impacto distributivo de los Ejercicios propuestos. En concordancia con lo esperado, en el Ejercicio 1 se puede presuponer una tenue menor concentración en la distribución del ingreso corriente disponible en comparación con el esquema de IVA vigente.

Por el contrario, en el Ejercicio 2 se observan indicios de una distribución del ingreso ligeramente más concentrada. Este Ejercicio 2 es equivalente a gravar bienes y servicios a una tasa de homogénea como la valoración que se hizo, pero bajo una tasa de 10%.



Por último en el Ejercicio 3 se observan un resultado intermedio entre el Ejercicio 1 y el 2; si bien se pierde el aparente carácter progresivo del esquema propuesto en el Ejercicio 1, no llega a un nivel de regresividad como en el Ejercicio 2.

Cuadro 3.14; impacto distributivo del IVA por deciles de ingreso corriente de los hogares

(porcentaje del total de cada concepto)

Decil	Ingreso después de IVA, esquema vigente a	Ingreso después de IVA, Ejercicio 1 b	Ingreso después de IVA, Ejercicio 2 c	Ingreso después de IVA, Ejercicio 3 d	Ganancia / pérdida ingreso neto Ejercicio 1 e = b-a	Ganancia / pérdida ingreso neto Ejercicio 2 f = c-a	Ganancia / pérdida ingreso neto Ejercicio 3 g = d-a
I	1.65%	1.65%	1.60%	1.63%	0.002%	-0.045%	-0.021%
II	2.90%	2.90%	2.85%	2.88%	0.003%	-0.046%	-0.021%
III	3.94%	3.94%	3.89%	3.92%	0.004%	-0.055%	-0.021%
IV	4.98%	4.99%	4.93%	4.96%	0.005%	-0.046%	-0.017%
V	6.12%	6.12%	6.07%	6.10%	0.003%	-0.045%	-0.018%
VI	7.45%	7.46%	7.43%	7.44%	0.007%	-0.028%	-0.009%
VII	9.25%	9.24%	9.21%	9.23%	-0.003%	-0.035%	-0.016%
VIII	11.79%	11.79%	11.80%	11.79%	-0.001%	0.004%	0.000%
IX	16.26%	16.26%	16.34%	16.29%	0.009%	0.079%	0.030%
X	35.67%	35.64%	35.88%	35.76%	-0.030%	0.216%	0.093%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	0.000%	0.000%	0.000%

El total puede no coincidir debido al redondeo.

Fuente: cálculos propios con base en microdatos de la ENIGH 2012.

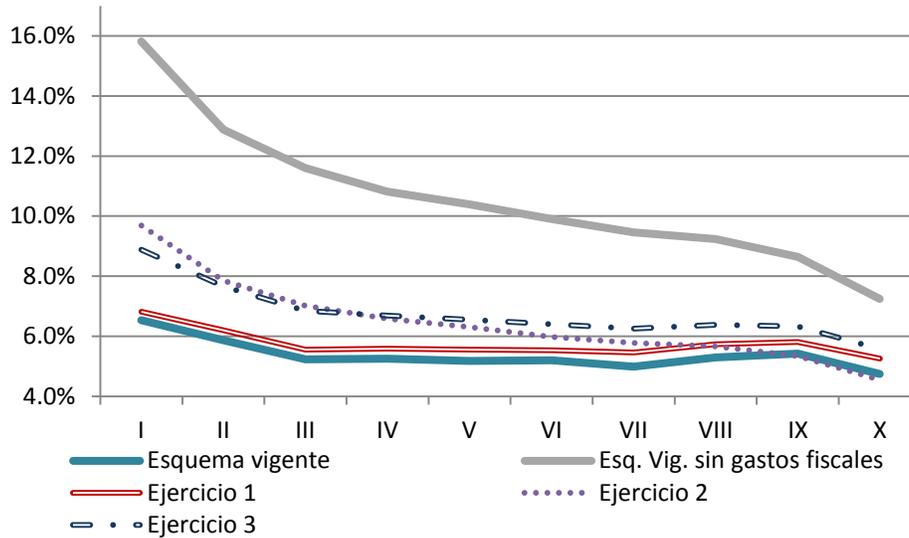
En el Gráfico 3.5 se presenta la tasa efectiva media por decil de ingresos, es decir la proporción de IVA pagado promedio por hogar en cada escenario analizado, en relación con el ingreso corriente promedio por decil de ingresos.

Se observa que el impuesto se vuelve claramente regresivo en el escenario de eliminar el subsidio implícito del IVA, (lo que equivale a gravar bienes y servicios a una tasa de 16%), ya que la tasa efectiva media tiene una pendiente señaladamente negativa. El primer decil pagaría el 15.8 por ciento de su ingreso en IVA, es decir, casi la totalidad de su ingreso estaría gravado.

En el esquema vigente y en el Ejercicio 1, aunque se aprecia que el impuesto sigue siendo regresivo la línea es más plana.



Gráfica 3.5 Tasa efectiva media por decil de ingresos
(porcentaje del ingreso corriente promedio)



Fuente: Elaboración propia con base en microdatos de la ENIGH 2012.

El análisis descriptivo anterior se confirma al calcular los índices RS y Kw:

$$RS_1 = G_y - G_{z1} \quad RS_3 = 0.4645 - 0.4651 = -0.0006$$

$$Kw_1 = C_{t1} - G_y \quad Kw_1 = 0.4605 - 0.4645 = -0.0040$$

$$RS_2 = G_y - G_{z2} \quad RS_3 = 0.4645 - 0.4692 = -0.0046$$

$$Kw_2 = C_{t2} - G_y \quad Kw_2 = 0.3855 - 0.4645 = -0.0790$$

$$RS_3 = G_y - G_{z3} \quad RS_3 = 0.4645 - 0.4670 = -0.0024$$

$$Kw_3 = C_{t3} - G_y \quad Kw_3 = 0.4317 - 0.4645 = -0.0329$$

Con los resultados anteriores se confirma lo esperado a partir del Cuadro 3.13. En el Ejercicio 1 el impacto es positivo, es decir, gravar con el impuesto a medicinas, servicios



educativos, viviendas, libros, periódicos y revistas, y espectáculos públicos reduce la regresividad del IVA; los índices comparados son: $Kw_1 > Kw$; $-0.0040 > -0.0115$.

Por el contrario, se confirma que el Ejercicio 2, con una tasa homogénea de 10% hace al sistema IVA más regresivo que en el esquema vigente; $Kw_2 < Kw$. Por último, el Ejercicio 3, similar al Ejercicio 1 pero introduciendo una tasa de 4% a alimentos, arroja un resultado intermedio, entre el Ejercicio 1 y eliminar por completo la tasa reducida y exenciones.

El anterior análisis de progresividad del IVA no debe soslayar el hecho de que hay un monto importante de recaudación potencial que se está perdiendo. Debe recordarse que el principal objetivo de los impuestos es generar recursos para sufragar el gasto público.

Aunque en este trabajo no se aborda la eficiencia del gasto público, al menos teóricamente la pérdida de recursos disponibles de los hogares de menores recursos puede verse más que compensada vía transferencias y subsidios. Asimismo, es importante el resultado del Ejercicio 1, que incluso mejora la progresividad del impuesto.

En el Cuadro 3.15 se presenta la estimación de la recaudación potencial del Ejercicio 1, la cual nuevamente se basa en el SCN. La estimación debe incluir una valoración de la evasión, ya que es claro que en ningún país se logra recaudar el potencial total. En este sentido se identificó de Fuentes Castro (2013), una tasa de evasión promedio del IVA de 2004 a 2012 de 27.83% de la recaudación potencial.⁶⁰ La estimación es estática, es decir, no toma en cuenta cambios eventuales en los patrones de gasto de los hogares en los bienes y servicios sujetos a nuevas tasas.

La recaudación potencial de las tasas del Ejercicio 1 significa un monto adicional total de 52 mil 800 millones de pesos en 2011, que ponderado por la tasa de evasión resulta en 38 mil 100 millones de pesos, un 6.8 por ciento adicional a la recaudación observada de 2011. Asimismo, complementar el Ejercicio 1 con un IVA de 4% a alimentos significa un monto adicional total de 139 mil 600 millones de pesos en 2011, que ponderado por la tasa de evasión resulta en 100 mil 700 millones de pesos, un 18.0 por ciento adicional a la recaudación observada de 2011. Dichas cargas fiscales adicionales significarían en promedio 245 pesos anuales para el decil I y 4,088 para el decil X en el Ejercicio 1, y se

⁶⁰ Si bien se espera incluso una disminución de la evasión en virtud de la implementación general de la factura electrónica.



elevaría a 754 y 10,240 pesos anuales en promedio por hogar para los deciles I y X, respectivamente.

Cuadro 3.15; estimación de la recaudación potencial Ejercicios 1 y 3
(miles de millones de pesos a precios corrientes)

	2007	2008	2009	2010	2011
a Consumo final en medicinas	148.3	157.5	166.8	182.5	177.7
b IVA potencial a la tasa del 4%	5.9	6.3	6.7	7.3	7.1
c Consumo final en libros, periódicos y revistas	3.9	4.1	4.0	4.0	4.0
d IVA potencial a la tasa del 16%	0.6	0.7	0.6	0.6	0.6
e Consumo final en servicios educativos	191.8	204.8	215.1	225.5	238.9
f Gasto exento (valor agregado)	171.7	183.1	191.8	202.0	213.7
g IVA potencial a la tasa del 8%	13.7	14.7	15.3	16.2	17.1
h Consumo final en construcción residencial	646.8	709.1	597.0	615.6	682.5
i Gasto exento (valor agregado)	314.2	344.5	290.2	299.6	332.6
j IVA potencial a la tasa del 8%	25.1	27.6	23.2	24.0	26.6
k Consumo final en espectáculos públicos	58.7	63.8	65.1	72.3	76.1
l Gasto exento (valor agregado)	6.5	7.1	7.1	8.0	8.4
m IVA potencial a la tasa del 16%	1.0	1.1	1.1	1.3	1.3
n IVA potencial total Ejercicio 1	46.5	50.3	47.0	49.3	52.8
o IVA potencial menos evasión, Ejercicio 1	33.5	36.3	33.9	35.6	38.1
p Consumo final en alimentos	1,590.5	1,775.9	1,847.3	2,014.2	2,168.8
q IVA potencial a la tasa del 4%	63.6	71.0	73.9	80.6	86.8
r=n+q IVA potencial total Ejercicio 3	110.1	121.3	120.9	129.9	139.6
s IVA potencial menos evasión, Ejercicio 3	79.5	87.6	87.3	93.8	100.7

Fuente: cálculos propios con base en SCN, CE y microdatos de la ENIGH 2012.

En el Cuadro 3.16 se presenta la recaudación comparada de los Ejercicios 1, 2 y 3. Se observa que incluso disminuyendo la tasa 6 puntos porcentuales, la recaudación esperada (fila h) es mayor que la del esquema vigente (fila a), y mayor también que la recaudación total incluyendo la adicional de los Ejercicios 1 y 3 (filas c y e).

Lo anterior es síntoma de los enormes costos que implican las tasas reducidas, pues al rebajar la tasa general casi 40 por ciento pero haciendo su aplicación homogénea, se podría lograr una recaudación 19.4 por ciento mayor a la del lograda en 2011 con el esquema vigente de tratamientos preferenciales.



El esquema alterno del Ejercicio 1 muestra que afectando ciertos conceptos específicos con un patrón de gasto muy concentrado en los deciles superiores, se podría generar una recaudación 6.8 por ciento superior a la lograda con el esquema vigente, y además es de resaltar que mejora la (in)equidad vertical del impuesto.

Cuadro 3.16; recaudación potencial comparada Ejercicios 1, 2 y 3
(miles de millones de pesos a precios corrientes)

	2007	2008	2009	2010	2011
a IVA recaudado	422.4	469.9	430.2	528.6	560.4
b IVA adicional Ejercicio 1	33.5	36.3	33.9	35.6	38.1
c=a+b IVA total Ejercicio 1	455.9	506.2	464.1	564.2	598.5
d IVA adicional Ejercicio 3	79.5	87.6	87.3	93.8	100.7
e=a+d IVA total Ejercicio 3	501.9	557.4	517.5	622.4	661.1
f Base gravable general del IVA	7,370.1	8,009.8	7,938.9	8,582.3	9,274.1
g IVA potencial a la tasa de 10% general	737.0	801.0	793.9	858.2	927.4
h IVA potencial menos evasión, Ejercicio 2	531.9	578.1	573.0	619.4	669.3

Fuente: cálculos propios con base en SCN, CE y microdatos de la ENIGH 2012.

Por último, se presenta en el cuadro 3.17 la estimación del impacto redistributivo del subsidio implícito del IVA comparado con el de las transferencias y beneficios que reciben los hogares del Gobierno a través del gasto público social⁶¹ en relación con el ingreso autónomo de los hogares.⁶²

Aquí es pertinente hacer una anotación, ya que la comparación estimada a través de la ENIGH muestra que el impacto total redistributivo del subsidio implícito del IVA es muy similar al del gasto público. Sin embargo, el monto total es muy diferente; mientras que el subsidio implícito representa en promedio el 3.7 por ciento del PIB en el periodo evaluado, el gasto social del Gobierno en los rubros señalados representa en promedio el 8.5 por ciento del PIB. Es cierto que hay un porcentaje de dicho gasto que no lo reciben los hogares ya que represente costos administrativos y operativos. Sin embargo, ya que se basa en la respuesta del entrevistado, el gasto público que capta la ENIGH puede estar subestimado.

⁶¹ Educación, salud, transferencias directas y subsidio eléctrico.

⁶² Se estimó como el ingreso neto antes de IVA menos transferencias institucionales (tipo de gasto G6 en la ENIGH y que la claves de gasto no sea Q001 a Q016 y K038 a K045); y menos becas públicas y beneficios de Gobierno (ingreso monetario cuando la clave es P038, y P042 a P048).



Cuadro 3.17; impacto redistributivo comparado del IVA
(porcentaje del ingreso autónomo de los hogares)

	Gastos fiscales del IVA (subsidio implícito)	Transferencias y beneficios directos del Gobierno	Relación
	a	b	c= b/a
I	11.3%	29.9%	264.1%
II	7.7%	16.8%	217.6%
III	6.7%	10.5%	157.8%
IV	5.8%	8.8%	152.1%
V	5.3%	6.4%	121.8%
VI	4.7%	4.8%	101.7%
VII	4.4%	3.8%	85.2%
VIII	3.8%	2.4%	61.4%
IX	3.1%	1.8%	59.2%
X	2.4%	1.7%	68.4%
Total	3.8%	3.9%	103.1%

Fuente: cálculos propios con base en SCN, microdatos de la ENIGH 2012.

Con todo, se muestra que el gasto público es un instrumento más progresivo en la redistribución del ingreso que el subsidio implícito del IVA.

Conclusiones de la sección

Si bien en México ha habido en los últimos años un incremento en la recaudación del IVA como porcentaje del PIB, sigue siendo de las más bajas entre los países de la OCDE. El indicador VRR señala que la capacidad del país para recaudar efectivamente el potencial de la base gravable del IVA es el más bajo entre la OCDE, lo que revela que amplios sectores están gravados con tasas reducidas o exentos, o que hay una evasión muy alta.

A partir del consumo final efectivo de la economía se estimó el potencial de recaudación, que a la tasa vigente de 16% señala una recaudación máxima (si no hubiera evasión ni ineficiencias administrativas), del 10.1 por ciento del PIB en promedio en el periodo analizado.

El monto estimado de gastos fiscales revela que la pérdida recaudatoria debida a la tasa 0%, y a la exención en bienes y servicios es más grande que la recaudación observada, ya que llega al 2.7 y 1.2 respectivamente, en total 3.9 por ciento del PIB en promedio



para el periodo analizado, contra una recaudación del 3.6 en promedio en el mismo periodo,

A través de la técnica de microsimulación se realizó la descomposición del gasto de los hogares para determinar bajo ciertos supuestos la recaudación imputada del impuesto, y el beneficio recibido por los tratamientos preferenciales.

Se encontró que los deciles de mayores ingresos se benefician con la mayor parte del subsidio implícito del IVA que significan los gastos fiscales; el subsidio implícito para los hogares del decil superior equivale al agregado de los tres primeros deciles en el caso de la tasa 0%, y casi es igual a los siete primeros deciles en el caso de los bienes y servicios exentos.

Mediante los índices de concentración Reynolds-Smolensky y Kakwani se corroboró que el sistema actual de IVA es regresivo, pero que el grado de regresividad aumentaría en caso de no existir los tratamientos preferenciales de tasa 0% y bienes exentos.

Se realizaron tres ejercicios de microsimulación, el primero para estimar el impacto de gravar medicinas a la tasa de 4%, servicios educativos y construcción residencial a la tasa de 8%, libros, periódicos y revistas, y espectáculos públicos a la tasa general de 16%. Dado el alto grado de concentración de los gastos en dichos bienes y servicios, se esperaba que no se incremente el grado de regresividad del impuesto. El segundo ejercicio supone una tasa de 10% a todos los bienes y servicios gravables. Finalmente el Ejercicio 3 es similar al Ejercicio 1, pero adicionalmente incluye una tasa de 4% a alimentos.

Mediante los índices RS y Kw se encontró en el Ejercicio 1 una tenue menor concentración en la distribución del ingreso corriente en comparación con el esquema de IVA vigente.

Por el contrario, en el Ejercicio 2 se observan indicios de una distribución del ingreso ligeramente más concentrada y en el Ejercicio 3 se observan un resultado intermedio entre el Ejercicio 1 y el 2; si bien se pierde la ganancia en progresividad del esquema propuesto en el Ejercicio 1, no llega a un nivel de regresividad como en el Ejercicio 2.

Es decir, se encontró evidencia de que gravar con el impuesto a medicinas, servicios educativos, viviendas, libros, periódicos y revistas, y espectáculos públicos reduce la regresividad del IVA y genera un monto adicional total de 52 mil 800 millones de pesos en 2011, que ponderado por la tasa de evasión resulta en 38 mil 100 millones de pesos,



un 6.8 por ciento adicional a la recaudación observada de 2011. Por su parte, completar el Ejercicio 1 con un IVA de 4% a alimentos significa un monto adicional total de 139 mil 600 millones de pesos en 2011, que ponderado por la tasa de evasión resulta en 100 mil 700 millones de pesos, un 18.0 por ciento adicional a la recaudación observada de 2011.

Dichas cargas fiscales adicionales significarían en promedio 245 pesos anuales por hogar para el primer decil y 4,088 para el decil X en el Ejercicio 1, y se elevaría a 754 y 10,240 pesos anuales en promedio por hogar para los deciles I y X, respectivamente en el Ejercicio 3.

Se podría matizar el gravamen a la venta de casas habitación y también en el caso de las colegiaturas, dejando exento el mismo monto que está exento en materia de ISR, con lo que el impuesto se haría incluso más progresivo.



Conclusiones generales y recomendaciones

Sin lugar a dudas uno de los principales retos de la modernización de México -si no es que el principal- es consolidar una eficaz estrategia redistributiva. El incumplimiento en la promesa de justicia y equidad que se viene prorrogando desde la Revolución Mexicana, más que lamentable es trágico; México se sitúa entre los países con peores distribuciones del ingreso: el 20% de los hogares más pobres reciben el 4.5% del ingreso corriente. Por el contrario, el 20% de los hogares más ricos obtiene el 52% del ingreso nacional.

La historia no sólo nacional sino universal, ha mostrado que tan difícil ha llegado a ser instrumentar una política redistributiva eficaz; la complejidad no sólo es operativa sino también política.

Si bien quedan dudas por resolver en cuanto a los límites y alcances de la intervención del Estado en la economía, ahora hasta los liberales más recalcitrantes reconocen que en materia distributiva no existe una mano invisible que lleve el nivel de bienestar a un óptimo, por lo que la acción del Estado es ineludible.

En materia tributaria, se debe reconocer que el impacto redistributivo del IVA a través del subsidio implícito de los gastos fiscales es positivo, pero menor que el del gasto público. No se debe soslayar la importancia de la progresividad del sistema tributario, pero es preciso reconocer que la potencialidad de este instrumento es relativamente limitada en comparación con el gasto público.

No es materia de este ensayo presentar una evaluación del gasto público ni de la estrategia redistributiva global. Sin embargo, es claro que se debe transitar prioritariamente por una evaluación y definición de los objetivos y políticas del gasto antes de pasar con los ingresos. A final de cuentas, la fortaleza de las finanzas públicas refleja la ratificación del pacto social, pero es el gasto público el vínculo que legitima el papel del Estado.

La dependencia de los ingresos petroleros deja en estado de vulnerabilidad el gasto público, el margen de maniobra para la definición de la política fiscal tiende a acotarse cada vez más, lo que obliga a buscar de nuevas fuentes de financiamiento.



El IVA es un impuesto que se ha venido utilizando cada vez más en el mundo, sin embargo en México se han dejado fuera del gravamen amplios sectores, con fines redistributivos.

Por lo tanto, es necesario conocer el potencial de recaudación del IVA, lo que permitirá evaluar vías de reforma, dentro de las cuales, de ninguna manera se cuenta sólo con esta.

Estos son tiempos que urgen vehementemente un cambio. El camino que se elija para renovar la estrategia redistributiva es piedra angular en el dilema del Estado mexicano y la ruta de su reforma. Reflexionar analíticamente y con fundamentos científicos sobre las opciones en materia tributaria, permitirá ir decantando el camino de la transformación hacia un porvenir nacional más promisorio.



Bibliografía

- Arriaga Conchas, Enrique (2000). *Finanzas públicas de México*, Editorial IPN. México.
- Arrow, Kenneth J. y Gerard Debreu (1954). "Existence of an equilibrium for a competitive economy". *Econometrica* 22; pp 265–290.
- Aspe Armella, Pedro (1993). *El camino mexicano de la transformación económica. Fondo de Cultura Económica*; México.
- Atkinson, A. B. & J. Stiglitz (1976), "The design of tax structure: direct versus indirect taxation"; *Journal of Public Economics* 6, pp. 55-75.
- (1988), *Lecciones sobre economía pública*, McGraw-Hill Madrid.
- Ayala Espino, José (2000). *Mercado, elección pública e instituciones. Una revisión de las teorías modernas del Estado*. Segunda Edición. Facultad de Economía, UNAM. México.
- Banco Mundial, (1983). *World Development Report 1983*. Oxford University Press.
- Basu, Kaushik, (2013), *Más allá de la mano invisible, fundamentos para una nueva economía*. Fondo de Cultura Económica, México.
- Border, K. C. (2000) "Brief Notes on the Arrow–Debreu–McKenzie Model of an Economy", California Institute of Technology.
- Brown, Malcolm C. (1994), "Using Gini-style indices to evaluate the spatial patterns of health practitioners: Theoretical considerations and an application based on Alberta data", *Social Science Medicine* 38:9, pp. 1243-1256.
- Buchanan James M y Gordon Tullock (1962). *El cálculo del consenso, fundamentos lógicos de la democracia constitucional*, Editorial Planeta-De Agostini, México.
- Cárdenas, Enrique (1996). *La hacienda pública y la política económica, 1929-1958*, Fondo de Cultura Económica – El Colegio de México. México.
- Caballero Urdiales, Emilio (2009). *Los ingresos tributarios de México*, Editorial Trillas, México.
- Chang, Ha-Joon, (1996). *El papel del Estado en la Economía*, Ariel Sociedad Económica, México.
- Chávez, Marcos (2001). *El fracaso de las políticas de estabilización en México*. Documento de trabajo. El Colegio de México, México.



- Deane, Phyllis (1989). *The State and the economic system*, Oxford, Oxford University Press.
- Ebrill, L. et al. (2001), *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Ferguson C. E (1977), *Teoría Microeconómica*. Fondo de Cultura Económica, México.
- Fuentes Castro, Hugo (Coordinador) (2013), *Estudio de evasión global de impuestos*, Centro de Estudios Estratégicos, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México. México.
- Gerschenkron, Alexander (1968), *Investigación Económica*, Vol. 28, No. 111/112 (Junio-Diciembre de 1968), pp. 141-165 Facultad de Economía, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)
- Gil Díaz. Francisco, y Wayne Thirsk (1997). “La prolongada reforma fiscal en México”, *Gaceta de Economía*, ITAM.
- Huesca. L. y A. Serrano (2005) “Impacto fiscal redistributivo desagregado del impuesto al valor agregado en México, vías de reforma” en *Investigación económica*. Vol. LXIV, número 253, julio-septiembre 2005. México.
- Izquierdo, Rafael (1973). “El proteccionismo en México”, en Leopoldo Solís, (comp.), *La economía mexicana*. Fondo de Cultura Económica, México.
- Junquera Varela, Raul (2003). *Sistemas tributarios y administración tributaria en Iberoamérica*. Documento del Grupo de trabajo de relaciones internacionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España.
- Kakwani, Nanak C. (1977), “Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison” en *The Economic Journal*, vol. 87, no. 345, pp. 71-80. Royal Economic Society.
- Kaldor, Nicholas. (1973), “Las reformas al sistema fiscal en México”, en Leopoldo Solís (comp.), *La economía mexicana*. Fondo de Cultura Económica, México.
- Keen, M. (2013), “The Anatomy of the VAT”, IMF Working Paper, WP/13/111, May, Washington; disponible en <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>
- King, J.E. (2009). *Una historia de la economía poskeynesiana desde 1936*. Ediciones Akal, Madrid.



- Leyva-Parra, Gerardo (2004). “El ajuste del ingreso de la ENIGH con la contabilidad nacional y la medición de la pobreza en México”. Serie Documentos de Investigación Número 19, Secretaría de Desarrollo Social, México,.
- Mincer, Jacob (1975). “Education, experience, earnings and employment”, en F. Thomas Justed, (Ed), *Education, income and human behavior*. McGraw-Hill, N.Y.
- Musgrave R. y Peggy B. Musgrave (1989), *Hacienda Pública, Teórica y Aplicada*, Quinta Edición, McGraw-Hill, México.
- Niskanen, William (1973), *Bureaucracy: Servant or Master?* Instituto de Estudios Económicos, Londres.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>
- Peacock, A. (1979). “Appraising government expenditure: a simple economic analysis”, en A. Peacock, *The Economic Analysis of Government*. Oxford, Martin Robertson.
- Peña Nieto, Enrique (2011). *México, la gran esperanza. Un Estado Eficaz para una democracia de resultados*. México.
- Rawls, John (1971). *Teoría de la Justicia*. Harvard University Press. Cambridge, EEUU.
- Revilla, Eduardo y Andrés Zamudio (2001), “Reforma Fiscal y Distribución de la Carga Impositiva en México” en Programa de Presupuesto y Gasto Público. México: CIDE. Disponible en www.presupuestoygastopublico.org.
- Reynolds, Morgan y Eugene Smolensky (1977), “Public Expenditures, Taxes, and the Distribution of Income”, New York Academic Press, EEUU.
- Roll, Eric (1994). *Historia de las Doctrinas Económicas*, tercera edición, FCE, México.
- Rowley, C. (1983). “The political economy of the public sector”, en B. Jones (ed.), *Perspectives of political economy*, Edit. Francis Pinter, Londres.
- Samaniego, Ricardo, (Coordinador) (2007). *Medición de la Evasión Fiscal en México*, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas, ITAM, México.
- Samuelson, Paul A. y William Nordhaus (1992). *Economics*, Decimocuarta edición, McGraw-Hill, EEUU.



- SHCP (2001). Nueva Hacienda Pública Distributiva, México. Disponible en: <http://nuevahacienda.fox.presidencia.gob.mx/tributaria.html>.
- (2012) Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas, Resultados para el año de 2010. México. Disponible en <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Paginas/distribucionPago.aspx>
- (2014) Presupuesto de Gastos Fiscales 2014, México.
- Stiglitz, Joseph E. (1995), *La economía del sector público*; Segunda Edición, Antoni Bosch Editor. España.
- Varian, Hal R. (2006), *Microeconomía intermedia, un enfoque actual*; Séptima Edición. Antoni Bosch Editor. España.
- Vargas Téllez, César Octavio, “¿Es redistributivo el sistema fiscal en México? La experiencia de 1984-2002”, *Estudios Sociales*, vol. 18, núm. 35, enero-junio, 2010, pp. 54-97, Centro de Investigación en Alimentación y Desarrollo, A.C. Hermosillo, México.
- Weber, Max, (1905). *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*, Alianza Editorial, 2001, Madrid, España.



Anexos

Cuadro A1; serie encadenada del PIB a precios corrientes y constantes base 2008, 1970-2014

Año	PIB a precios corrientes		PIB a precios constantes base 2008		Índice de precios implícito del PIB
	Millones de pesos	Var. % nominal	Millones de pesos	Var. % real	
1970	444.3		3,179,352.1	.	0.0140%
1971	492.2	10.8	3,311,735.6	4.2	0.0149%
1972	569.7	15.8	3,592,961.3	8.5	0.0159%
1973	700.1	22.9	3,894,938.9	8.4	0.0180%
1974	915.8	30.8	4,133,229.3	6.1	0.0222%
1975	1,124.7	22.8	4,365,079.4	5.6	0.0258%
1976	1,407.9	25.2	4,549,700.8	4.2	0.0309%
1977	1,907.5	35.5	4,703,990.8	3.4	0.0406%
1978	2,421.7	27.0	5,125,231.4	9.0	0.0473%
1979	3,192.2	31.8	5,622,311.8	9.7	0.0568%
1980	4,718.2	47.8	6,141,512.1	9.2	0.0768%
1981	6,578.9	39.4	6,665,113.3	8.5	0.0987%
1982	10,775.5	63.8	6,630,400.9	-0.5	0.1625%
1983	19,745.5	83.2	6,399,237.1	-3.5	0.3086%
1984	33,115.9	67.7	6,617,503.2	3.4	0.5004%
1985	54,645.0	65.0	6,762,273.9	2.2	0.8081%
1986	91,244.9	67.0	6,554,066.5	-3.1	1.3922%
1987	229,293.6	151.3	6,666,956.3	1.7	3.4393%
1988	473,567.8	106.5	6,752,510.7	1.3	7.0132%
1989	635,991.7	34.3	7,029,735.7	4.1	9.0472%
1990	872,359.4	37.2	7,393,578.5	5.2	11.7989%
1991	1,141,555.3	30.9	7,705,199.8	4.2	14.8154%
1992	1,380,931.2	21.0	7,978,048.8	3.5	17.3091%
1993	1,570,146.6	13.7	8,132,915.1	1.9	19.3061%
1994	1,779,753.5	13.3	8,517,386.9	4.7	20.8955%
1995	2,206,943.5	24.0	8,026,897.2	-5.8	27.4944%
1996	3,020,033.0	36.8	8,498,458.8	5.9	35.5362%
1997	3,805,272.0	26.0	9,090,197.2	7.0	41.8613%
1998	4,586,365.7	20.5	9,517,603.9	4.7	48.1882%
1999	5,539,866.3	20.8	9,771,439.6	2.7	56.6945%
2000	6,464,301.7	16.7	10,288,981.7	5.3	62.8274%
2001	6,770,398.5	4.7	10,226,682.4	-0.6	66.2033%
2002	7,160,498.7	5.8	10,240,173.3	0.1	69.9256%
2003	7,695,623.6	7.5	10,385,857.1	1.4	74.0971%
2004	8,693,240.0	13.0	10,832,004.0	4.3	80.2551%
2005	9,441,350.1	8.6	11,160,492.6	3.0	84.5962%
2006	10,538,114.5	11.6	11,718,671.7	5.0	89.9258%
2007	11,403,263.3	8.2	12,087,601.9	3.1	94.3385%
2008	12,256,863.5	7.5	12,256,863.5	1.4	100.0000%
2009	12,093,889.9	-1.3	11,680,749.4	-4.7	103.5369%
2010	13,282,061.0	9.8	12,277,658.8	5.1	108.1807%
2011	14,550,013.9	9.5	12,774,242.7	4.0	113.9012%
2012	15,627,712.5	7.4	13,286,154.3	4.0	117.6240%
2013	16,121,442.0	3.2	13,470,941.7	1.4	119.6757%
2014	16,794,703.3	4.2	13,568,367.8	0.7	123.7784%

Fuente: elaboración propia con base en las series originales publicadas por el INEGI.



Análisis del potencial recaudatorio y la progresividad del Impuesto al Valor Agregado en México

Cuadro A2; tasas reducidas del IVA en países de la OCDE al 1º de enero de 2014⁶³

País	Tasa Estándar	Tasas reducidas							
		Actividades culturales y deportivas	Algunos bienes y s./ discapacidad	Alimentos	Alimentos preparados, restaurantes	Bebidas no alcohólicas.	Construcción, mantenimiento y/o alquiler de vivienda	Derechos de autor	Drenaje y alcantarillado
Alemania	19%	7%	7%	7%				7%	
Australia	10%			0%		0%			0%
Austria	20%	10%		10%	10%		10%-12%		10%-12%
Bélgica	21%	6%	0%	6%		6%			
Canadá	5%			0%					
Chile	19%								
Corea	10%		0%						
Dinamarca	25%								
Eslovenia	22%	10%	10%	10%	10%		10%		
España	21%	10%	10%	4%	10%		4%		10%
Estonia	20%		9%						
Finlandia	24%	10%		14%	14%	14%		10%	
Francia	20%	6%	6%	6%	10%	6%	6%		10%
Grecia	23%	13%	13%	13%	7%		13%	13%	
Hungría	27%		5%						
Irlanda	23%	9%		0%	9%		14%		
Islandia	26%			7%		7%			
Israel	18%								
Italia	22%	10%		4%	10%		4%-10%		
Japón	5%								
Luxemburgo	15%	3%	3%	3%	3%		3%	3%	
México	16%			0%					
Noruega	25%	8%		15%		15%			
Nva. Zelanda	15%								
P. Bajos	21%	6%	6%	6%	6%				
Polonia	23%	8%	8%	5%	8%	5%	8%	8%	
Portugal	23%	13%	6%	6%-13%			6%		
Reino Unido	20%		0%	0%			0%		0%
Rep. Checa	21%	15%	15%		15%	15%	15%		15%
Rep. Eslovaca	20%		10%	10%					
Suecia	25%	6%		12%	12%			6%	
Suiza	8%			3%					
Turquía	18%	8%	0%	8%	8%		1%-8%		
Num. países		18	17	24	14	8	13	6	6

Fuente: elaboración propia con información de OCDE (2014)

⁶³ No se realiza una descripción detallada, exhaustiva ni limitativa; sino más bien el objetivo es mostrar una panorámica del alcance de las tasas reducidas. Asimismo, en muchos casos aplican restricciones sobre los bienes y servicios para tener derecho a la tasa reducida.



Análisis del potencial recaudatorio y la progresividad del Impuesto al Valor Agregado en México

Cuadro A2 (continuación)

País	Tasa Estándar	Tasas reducidas							
		Educación	Hotelería y servicios de alojamiento	Libros; periódicos y revistas;	Medicinas	Metales preciosos / joyería	Obras de arte	Plantas / flores	Productos agrícolas y/o serv. y suministros
Alemania	19%		7%	7%			7%	7%	
Australia	10%	0%				0%			
Austria	20%			10%	10%				
Bélgica	21%		6%	6%	6%				
Canadá	5%				0%	0%			0%
Chile	19%								
Corea	10%								
Dinamarca	25%			0%			5%		
Eslovenia	22%		10%		10%		10%	10%	10%
España	21%		4%	4%	4%			10%	10%
Estonia	20%		9%	9%	9%				
Finlandia	24%		10%	10%	10%		10%		14%
Francia	20%		10%	2%	2%		6%	10%	10%
Grecia	23%		7%	7%	7%			13%	13%
Hungría	27%		5%	5%	5%				
Irlanda	23%		9%	0% -9%	0%		14%	14%	9%
Islandia	26%			7%					7%
Israel	18%		0%						
Italia	22%			4%	4%-10%		10%		
Japón	5%								
Luxemburgo	15%		3%	3%	3%		6%	6%	
México	16%			0%	0%	0%			0%
Noruega	25%		8%	0%					
Nva. Zelanda	15%					0%			
P. Bajos	21%		6%	6%	6%			6%	6%
Polonia	23%		8%	5%-8%	8%				8%
Portugal	23%		6%	6%	6%				6%-13%
Reino Unido	20%			0%	0%-5%				
Rep. Checa	21%		15%	15%	15%		15%	15%	15%
Rep. Eslovaca	20%			10%	10%				
Suecia	25%		12%	6%	0%		12%		
Suiza	8%		4%	3%	3%	0%			3%
Turquía	18%		8%	1%		0%			1%
Num. países		1	20	25	22	6	10	9	15

Fuente: elaboración propia con información de OCDE (2014)



Análisis del potencial recaudatorio y la progresividad del Impuesto al Valor Agregado en México

Cuadro A2 (conclusión)

País	Tasa Estándar	Tasas reducidas						
		Recolección de basura	Servicios Financieros	Servicios Funerarios	Servicios Hospitalarios	Servicios Médicos	Suministro de Agua Potable	Transporte de Pasajeros
Alemania	19%					7%	7%	7%
Australia	10%					0%	0%	
Austria	20%	10%			10%		1000%	10%
Bélgica	21%						6%	6%
Canadá	5%		0%					
Chile	19%							
Corea	10%							
Dinamarca	25%							0%
Eslovenia	22%			10%			10%	10%
España	21%			10%			10%	10%
Estonia	20%							0%
Finlandia	24%							10%
Francia	20%						6%	10%
Grecia	23%	13%		13%		13%	13%	13%
Hungría	27%							
Irlanda	23%	14%				14%		
Islandia	26%							
Israel	18%							
Italia	22%					10%	10%	10%
Japón	5%							
Luxemburgo	15%	3%	12%	3%		3%	3%	3%
México	16%						0%	
Noruega	25%			0%				8%
Nva. Zelanda	15%		0%					
P. Bajos	21%							
Polonia	23%						8%	8%
Portugal	23%					6%	6%	6%
Reino Unido	20%						0%	0%
Rep. Checa	21%			15%		15%	15%	15%
Rep. Eslovaca	20%							
Suecia	25%							6%
Suiza	8%						3%	
Turquía	18%					8%		
Num. países		4	3	6	1	9	16	18

Fuente: elaboración propia con información de OCDE (2014)



Cuadro A3; categorías fiscales de clasificación de los 745 códigos de gasto de la ENIGH

Tasa IVA	Categoría	Códigos de la ENIGH
0%	Alimentos	A001, A002, A003, A004, A005, A006, A007, A008, A009, A010, A011, A012, A013, A014, A015, A016, A017, A018, A019, A020, A021, A022, A023, A024, A025, A026, A027, A028, A029, A030, A031, A032, A033, A034, A035, A036, A037, A038, A039, A040, A041, A042, A043, A044, A045, A046, A047, A048, A049, A050, A051, A052, A053, A054, A055, A056, A057, A058, A059, A060, A061, A062, A063, A064, A065, A066, A067, A068, A069, A070, A071, A072, A073, A074, A075, A076, A077, A078, A079, A080, A081, A082, A083, A084, A085, A086, A087, A088, A089, A090, A091, A092, A093, A094, A095, A096, A097, A098, A099, A100, A101, A102, A103, A104, A105, A106, A107, A108, A109, A110, A111, A112, A113, A114, A115, A116, A117, A118, A119, A120, A121, A122, A123, A124, A125, A126, A127, A128, A129, A130, A131, A132, A133, A134, A135, A136, A137, A138, A139, A140, A141, A142, A143, A144, A145, A146, A147, A148, A149, A150, A151, A152, A153, A154, A155, A156, A157, A158, A159, A160, A161, A162, A163, A164, A165, A166, A167, A168, A169, A170, A171, A172, A173, A174, A175, A176, A177, A178, A179, A180, A181, A182, A183, A184, A185, A186, A187, A188, A189, A190, A191, A192, A193, A194, A195, A196, A197, A198, A199, A200, A201, A202, A203, A204, A205, A206, A207, A208, A209, A210, A211, A212, A213, A214, A215, A217, A218, A222, A242, T901
	Libros, periódicos y revistas	E014, E022, E023, E024
	Medicinas	J004, J009, J010, J020, J021, J022, J023, J024, J025, J026, J027, J028, J029, J030, J031, J032, J033, J034, J035, J037, J038, J042, J044, J045, J046, J047, J048, J049, J050, J051, J052, J053, J054, J055, J056, J057, J059, J064
	Agua potable	R002
16%	Alimentos gravados	A216, A219, A220, A221
	Aparatos ortopédicos	J065, J066, J067, J068
	Artículos educativos	E015, E017, E018, E020, E021, T905
	Medicinales gravados	J058
	Bebidas alcohólicas	A223, A224, A225, A226, A227, A228, A229, A230, A231, A232, A233, A234, A235, A236, A237, A238
	Blancos	I014, I015, I016, I017, I018, I019, I020, I021, I022, I023, I024, I025, I026
	Calzado	H084, H085, H086, H087, H088, H089, H090, H091, H092, H093, H094, H095, H096, H097, H098, H099, H100, H101, H102, H103, H104, H105, H106, H107, H108, H109, H110, H111, H112, H113, H114, H115, H116, H117, H118, H119, H120, H121, H122, H123, H124, H125, H126, H127, H128, H129, H130, H131, H132, H133, H134, H135, H136
	Combustibles	F007, F008, F009, F010, F011, F012, F013, F014
	Comunicaciones	F001, F002, F003, F004, F005, F006, T906
	Cuidado personal	D001, D002, D003, D004, D005, D006, D007, D008, D009, D010, D011, D012, D013, D014, D015, D016, D017, D018, D019, D020, D021, D022, D023, D024, D025, D026, T904
	Enseres domésticos	E025, E026, K001, K002, K003, K004, K005, K006, K007, K008, K009, K010, K011, K012, K013, K014, K015, K016, K017, K018, K019, K020, K021, K022, K023, K024, K025, L001, L002, L003, L004, L005, L006, L007, L008, L009, L010, L011, L012, L013, L014, L015, L016, L017, L018, L019, L020, L021, L022, L023, L024, L025, L026, L027, L028, L029, T912
	Equipo de transporte	M007, M008, M009, M010, M011, M012, M013, M014, M015, M016, M017, M018, N008
	Gastos diversos	N002, N003, N004, N005, N009, N010, T913, T915
	Hospitalarios	J002, J003, J011, J012, J015, J040, J041, J043, J069
	Limpieza	C001, C002, C003, C004, C005, C006, C007, C008, C009, C010, C011, C012, C013, C014, C015, C016, C017, C018, C019, C020, C021, C022, C023, C024, T903
	Mantenimiento	K037, K038, K039, K040, K042, K044
	Material de curación	J060, J061
	Medicina alternativa	J014, J062, J063
	Muebles	K026, K027, K028, K029, K030, K031, K032, K033, K034, K035, K036
	Restaurantes	A243, A244, A245, A246, A247, E029



Cuadro A3 (continuación)

Tasa IVA	Categoría	Códigos de la ENIGH	
16%	Ropa	H001, H002, H003, H004, H005, H006, H007, H008, H009, H010, H011, H012, H013, H014, H015, H016, H017, H018, H019, H020, H021, H022, H023, H024, H025, H026, H027, H028, H029, H030, H031, H032, H033, H034, H035, H036, H037, H038, H039, H040, H041, H042, H043, H044, H045, H046, H047, H048, H049, H050, H051, H052, H053, H054, H055, H056, H057, H058, H059, H060, H061, H062, H063, H064, H065, H066, H067, H068, H069, H070, H071, H072, H073, H074, H075, H076, H077, H078, H079, H080, H081, H082, H083, T909	
	Seguro medico	J070, J071	
	Servicios p/ hogar	G005, G009, G010, G011, G012, G013, G014, G015, G016, R001, R003, R005, R006, R007, R008, R009, R010, R011, R013, T907, T908	
	Tabaco	A239, A240, A241	
	Transporte gravado	B006, B007, M001, M002, M003, M004, M005, M006	
	Vajilla	I001, I002, I003, I004, I005, I006, I007, I008, I009, I010, I011, I012, I013, T910	
	Recreativo	E027, E028, E033, E034	
	Alquiler terreno	G004	
	Serv. profesionales	N001	
	Serv. médicos auxiliares	J005, J006, J013, J019	
	Educativos auxiliares	E008, E012	
	Exento	Educación	E001, E002, E003, E004, E005, E006, E007, E016, E019
		Lotería	E031
Médicos		J001, J007, J008, J016, J017, J018, J036, J039, J072, T911	
Educativos		E009, E010, E011	
Transporte urbano		B001, B002, B003, B004, B005, E013, T902, T914	
Espec. públicos		E030, E032	
Alquiler vivienda		G001, G002, G101	
Vivienda		K041, K043, K045	
No Gravables	Transferencias	N006, N011, N012, N013, N014	
	Gastos varios	G003	
	Erogación	T916	
	Impuesto local	R004, R012, N007	
	Renta imputada	G102, G103, G104, G105, G106	
	Hogar	G006, G007, G008	
Derechos	N015, N016		

Fuente: elaboración propia con información de la ENIGH 2012.