



# Ciencia Económica

Órgano de difusión del Seminario Permanente de la Academia de Teoría Económica



Facultad de Economía

## UNAM

José Narro Robles  
Rector

Eduardo Bárzana García  
Secretario General

Leopoldo Silva Gutiérrez  
Secretario Administrativo

Javier de la Fuente Hernández  
Secretaria de Desarrollo Institucional

Ramiro Jesús Sandoval  
Secretario de Servicios  
a la Comunidad Universitaria

Luis Raúl González Pérez  
Abogado General

## FACULTAD DE ECONOMÍA

Leonardo Lomelí Vanegas  
Director

Eduardo Vega López  
Secretario General

Porfirio Díaz Rodríguez  
Secretario Administrativo

## CIENCIA ECONÓMICA

Mauro Rodríguez García  
Director

Andrés Blancas Neria  
(Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM)

Jorge Carreto Sanguinés  
(Facultad de Economía, UNAM)

Irma Escarcega Aguirre  
(Facultad de Economía, UNAM)

Carlos Guerrero de Lizardi  
(Tecnológico de Monterrey, Campus Cd. México)

Rogelio Huerta Quintanilla  
(Facultad de Economía, UNAM)

Carlos Ibarra Niño  
(Universidad de las Américas, Puebla)

Javier Martínez Peinado  
(Universidad de Barcelona)

Carlos Maya Ambía  
(Universidad de Guadalajara)

Comité Editorial

Karina Navarrete Pérez  
Secretaria Técnica  
Diseño y formación editorial

Jorge Carreto Sanguinés  
Irma Escarcega Aguirre  
Rogelio Huerta Quintanilla  
Mauro Rodríguez García  
Paulo Scheinvar Akcelrad†  
Fundadores

**Año 3 • no. 4**  
**enero-junio de 2014**

**Fecha de publicación:**  
**10 de enero de 2014**

**Mandujano Ramos, N., 2014. La tributación indirecta en México. El IVA y su impacto sobre el gasto en alimentos. *Ciencia Económica*, 3(4), enero-junio, pp. 15-34.**

doi: 10.22201/fe.24484962e.2014.v3n4.a2

**Revista electrónica • Publicación semestral**

**<http://www.economia.unam.mx/cienciaeco/>**

# La tributación indirecta en México. El IVA y su impacto sobre el gasto en alimentos

Nicolás Mandujano Ramos

Facultad de Economía, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)  
<nicolasm@economia.unam.mx>

doi: 10.22201/fe.24484962e.2014.v3n4.a2

## RESUMEN

El propósito del artículo es presentar algunos elementos económicos y sociales que justifican la aplicación del régimen fiscal de tasa exenta del IVA a los alimentos básicos en nuestro país, ya que los mismos son un componente estratégico para el desarrollo humano. Debido a la naturaleza del gravamen, se considera que toda medida que pretenda modificar el IVA debe tomar en consideración el marco de la estructura actual de tasas y regímenes especiales, principalmente cuando se trata de alimentos. Finalmente, se bosqueja una propuesta de reforma al IVA en materia alimentaria, misma que tiene que acompañarse de un cambio de la política de fomento agroalimentario, que incida en beneficio de los sectores de la población de menor ingreso y que, a mediano plazo, reduzca la dependencia alimentaria de granos básicos en el país.

**Palabras clave:** IVA, imposición indirecta, Hacienda Pública.

**Clasificación JEL:** H2, H22, H8.

## THE INDIRECT TAXATION IN MEXICO. THE VALUE ADDED TAX AND ITS IMPACT ON FOOD EXPENDITURE

### Abstract

The purpose of the paper is to present some economic and social elements that justify of the tax-exempt regime VAT rate for basic foods in our country, since they are a strategic component for human development. Due to the nature of the charge, it is considered that any measure that seeks to amend the VAT should take into account the context of the current structure in rates and special regimes, especially when it comes to the specific case of food. Finally, a proposed amendment to VAT on foodstuffs, it has to be accompanied by a change in the policy of promoting agribusiness, that affects profit sectors of the population with the lowest income and medium term, reduce outlined the dependence on basic food grains in the country.

**Key words:** VAT, indirect taxation, Treasury.

## INTRODUCCIÓN

**E**l objeto del trabajo es presentar elementos de carácter económico-social que justifiquen que los alimentos básicos en México deben estar regulados bajo un régimen fiscal de tasa exenta en materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), toda vez que los mismos son un componente estratégico para el desarrollo humano y, por ende, pieza medular del crecimiento económico. Para efecto de analizar el impacto de la aplicación del IVA sobre alimentos en el ingreso monetario de los hogares mexicanos, se partirá de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) 2012, realizada por el Instituto Nacional de Geografía e Informática (INEGI).

El IVA representa la segunda fuente de ingreso tributario más importante del país, sin embargo, su recaudación se vuelve compleja y tiende a erosionarse debido a las tasas diferenciadas, a través de exenciones, tasa cero y tasas en zonas específicas. De esa forma, los gastos fiscales por dichos tratamientos preferenciales significan aproximadamente 2.0% del producto interno bruto (PIB). El más significativo es la aplicación de la tasa cero en alimentos y medicinas, la cual representa 66% de dicho gasto fiscal; seguido por el régimen de exención y la tasa reducida en la región fronteriza con 20 y 6 por ciento respectivamente.

Dado que la tasa cero para alimentos y medicinas beneficia más a los hogares con ingresos más altos, al ser éstos los que consumen más de dichos productos, no obstante, desde la óptica de política social, se requiere que este rubro se mantenga libre de gravamen debido a las restricciones presupuestales de las familias con ingreso monetario más bajo del país, pues orientan un alto porcentaje al consumo de alimentos y medicamentos.

Existen estudios que analizan la incidencia de la política impositiva como mecanismo de distribución, pero la literatura es limitada, dado que muchas de las familias a las que se busca beneficiar evaden el pago de impuestos (Martínez-Vázquez, 2001; Essama-Nssah, 2008). En contraparte, gran cantidad de los estudios se enfocan del lado del gasto público, caso de Scott (2001) y Banco Mundial (2004), quienes aciertan que en nuestro país el gasto social se ha incrementado durante las dos últimas décadas, al igual que su progresividad. Aspe y Beristaín (1984), así como Lopez-Acevedo y Salinas (2000), examinan la incidencia del gasto público por deciles de familias y muestran la importancia del gasto social como herramienta para reducir la desigualdad en el ingreso, por lo que el gasto público es un potente mecanismo redistributivo con que

cuenta el gobierno. Planteamiento análogo se hace en el *Informe sobre Desarrollo Humano* de la Organización de las Naciones Unidas para México (PNUD, 2011).

## ELEMENTOS EN TORNO AL IVA

### Antecedentes

El IVA tiene como antecedente inmediato el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), vigente de 1947 a 1979, que durante sus últimos años resultó obsoleto por su efecto cascada y por el sesgo antiexportador,<sup>1</sup> por lo que desde 1978 se legisló en favor del IVA, en vigor desde enero de 1980, contemplando a los alimentos no industrializados y algunos procesados de la canasta básica bajo un régimen exento.

No obstante, a partir de 1981 y hasta la fecha el rubro de alimentos y medicinas se ha gravado con tasa cero, por lo que la composición de la base IVA durante ese periodo se ha mantenido relativamente constante, ya que los productos que se encuentran gravados con IVA representan 54% del total de los bienes de consumo, en tanto los productos a los que le aplica una tasa cero representan alrededor de 26% de la base, mientras que los productos exentos del pago de este impuesto ascienden a 20%. Asimismo, el IVA es un impuesto al consumo que grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, permitiendo el acreditamiento del impuesto.

A partir de 2010 la tasa general del IVA en nuestro país es de 16%, la cual es moderada bajo estándares internacionales. Su introducción fue relativamente vanguardista, después de algunos países como Dinamarca, Brasil, Francia, Chile, Argentina o el Reino Unido. Actualmente, todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con excepción de Estados Unidos, cuentan con un IVA en sus sistemas tributarios pagado en las etapas anteriores.

### Características

El IVA es un impuesto indirecto plurifásico no acumulativo de carácter general al consumo y servicios que se aplica en todas las etapas. No reper-

---

**1** El ISIM tenía un carácter plurifásico acumulativo en cascada sobre los precios, además de provocar un sesgo en contra de las exportaciones. En 1980 se sustituye el ISIM y 31 impuestos especiales federales por el IVA, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

cute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y las ventas de las empresas, trasladándose al consumidor mediante el sistema de precios de mercado. Es decir, es un gravamen que se causa por el porcentaje sobre el valor adicionado o agregado a una mercancía o un servicio conforme se completa cada etapa del proceso de producción o distribución. No es acumulativo debido a la posibilidad de deducir el impuesto causado en la etapa anterior, por lo cual, al ser posible su traslación, la incidencia del impuesto recae sobre el consumidor final.

La descrita arquitectura y diseño del IVA tiene como propósito lograr altos niveles de recaudación de manera eficiente al considerarse como un impuesto de mayor neutralidad, ya que iguala la carga fiscal de bienes y productos similares, independiente del número de etapas por las que hayan pasado en su proceso de producción o comercialización, además de equiparar la carga fiscal de productos importados con relación a los nacionales, porque ambos son gravados con la misma tasa. No obstante, dicho potencial se reduce al mantener tratamientos preferenciales que erosionan su base gravable y, por lo tanto, disminuyen su recaudación.

### Sujetos y objeto del impuesto<sup>2</sup>

*Son sujetos* de este gravamen 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 o servicios.

*Son objeto* del IVA los siguientes actos o actividades, cuya base gravable es el valor del bien en cuestión:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- Importación de bienes o servicios.

### Estructura y regímenes especiales

El IVA se ha trastocado de un gravamen de base amplia y de pocas excepciones a una amplia gama de tasas y bienes y servicios a tasa cero y exentos, actualmente su estructura permite identificar la existencia de tasas deferenciales y regímenes especiales.

---

2 Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013.

En sus orígenes, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contemplaba la aplicación de una tasa general de 10%, inferior al ISIM de 11.27%, y una tasa reducida de 6% aplicable en la zona fronteriza. Asimismo, observaba la enajenación de productos alimenticios como animales y vegetales no industrializados, de gran peso específico en la dieta popular, como exentos —carne, tortillas, masa, harina y pan, leche natural, huevo, entre otros—. Por otro lado, la tasa cero corresponde a las exportaciones.

No obstante, en septiembre de 1980 el texto legal es modificado, quedando sólo algunos elementos procesados de la canasta básica como exentos con derecho al acreditamiento equivalente a la tasa cero y hacia 1981 se generaliza dicha tasa a todos los alimentos, incluyendo los procesados.

En los cuadros 1 y 2 se observan tanto la evolución del gravamen en referencia por cuanto a la estructura de tasas para 1980 a 2012 como los regímenes, tasas y su enajenación hasta 2013.

**CUADRO 1**  
EVOLUCIÓN DE LA TASAS DEL IVA, 1980-2012

Periodo	Tasas	Carga fiscal
1980-1982	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasa general 10%</li> <li>• Tasa 6% para zonas libres y franjas fronterizas</li> <li>• Tasa cero para maquinaria y equipo agrícola e insumos</li> <li>• Tasa cero para para alimentos procesados y no procesados</li> <li>• Tasa cero para algunos alimentos de la canasta básica (1980)</li> </ul>	2.3
1983-1990	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasa general 15%</li> <li>• Tasa 6% para zonas libres y franjas fronterizas, así como alimentos procesados y medicinas</li> <li>• Tasa cero para maquinaria y equipo agrícola y algunos insumos, así como a los alimentos no procesados</li> <li>• Tasa cero para medicinas (1988-1991)</li> <li>• Tasa 20% para bienes y servicios de lujo</li> </ul>	3.8
1991-1994	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasa general 10%</li> <li>• Tasa cero a alimentos no procesados y medicinas, maquinaria y equipo agrícola y algunos insumos</li> </ul>	2.6
1995-2009	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasa general 15%</li> <li>• Tasa 10% en franjas fronterizas</li> </ul>	3.2
2010-2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasa general 16%</li> <li>• Tasa 11% en región fronteriza fronterizas</li> <li>• Tasa cero a alimentos no procesados y medicinas</li> </ul>	3.3

Fuente: elaboración propia con base en diversas leyes del IVA.

**CUADRO 2**  
**CARACTERÍSTICAS DE LA ESTRUCTURA DEL IVA PARA 2013**

Régimen	Sujeto/Objeto
Régimen general Tasa 16%	<p>Personas físicas o morales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enajenación de bienes</li> <li>• Prestación de servicios independientes</li> <li>• Otorga el uso o goce temporal de bienes</li> <li>• Importaciones o servicios</li> </ul>
Régimen fronterizo Tasa 11%	<p>Personas físicas o morales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actos o actividades por los que se deba de pagar impuesto que realicen los residentes de la región fronteriza o zonas libres</li> </ul>
Régimen especial Tasa cero	<p>Personas físicas o morales</p> <p>Enajenación de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule</li> <li>• Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación</li> <li>• Hielo y agua no gaseosa ni compuesta</li> <li>• Ixtle, palma y lechuguilla</li> <li>• Tractores para accionar implementos agrícolas</li> <li>• Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas</li> <li>• Invernaderos hidropónicos y equipos integrados</li> <li>• Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes</li> <li>• Libros periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes</li> </ul> <p>Prestación de servicios independientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos</li> <li>• Los de molienda de maíz o de trigo</li> <li>• Los de pasteurización de leche</li> <li>• Los prestados en invernaderos hidropónicos</li> <li>• Los de despente de algodón en rama</li> <li>• Los de sacrificio de ganado y aves de corral</li> <li>• Los de reaseguro</li> <li>• Los de suministro de agua para uso doméstico</li> </ul> <p>De uso o goce temporal de maquinaria y equipo para la agroindustria</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La exportación de bienes y servicios</li> </ul> <p>Personas físicas</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actividades empresariales que únicamente enajenen o presten servicios al público en general, cuyos ingresos no rebasen los dos millones de pesos en un año calendario</li> </ul>
Régimen especial Exento	<p>Personas físicas o morales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enajenación de bienes</li> <li>• Servicios</li> <li>• Importaciones</li> <li>• Exportaciones</li> </ul>

Fuente: elaboración propia con base en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013.

Además de los rubros referenciados con tasa cero, los correspondientes a alimentos se exponen en el cuadro 3.

### CUADRO 3 ALIMENTOS Y MEDICINAS TASA CERO

#### Alimentos procesados

- Leche
- Huevo
- Harina de maíz y trigo
- Pan y tortillas
- Aceite vegetal y manteca comestible
- Café, sal y azúcar
- Hielo y agua
- Pastas alimenticias para sopa (excepto enlatadas)
- Derivados de la leche

#### Alimentos no procesados

- Carne de res y de pollo, entre otras
- Pescados y mariscos
- Verduras y legumbres, frutas
- Maíz, frijol, arroz

#### Medicinas

Fuente: elaboración propia con base en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013.

Cabe resaltar que en los productos destinados a la alimentación se excluyen las bebidas distintas de la leche, entre las que se cuentan los jugos, néctares y concentrados de frutas o de verdura. También se excluyen los jarabes o extractos de sabores que al diluirse permiten obtener refrescos; lo propio sucede con el caviar, salmón ahumado y angulas; saborizantes, micro-encapsulados y aditivos alimenticios.

Por otra parte, en el caso del régimen de *exentos*, la Ley define un conjunto de bienes y servicios que derivan de la enajenación, prestación de servicios, importaciones y exportaciones, tal como se muestran en el cuadro 4. Dicho régimen no implica que en la práctica no se pague el impuesto, sino más bien, no existe la posibilidad de acreditar el IVA sufragado por los insumos, materiales y bienes de capital empleados, por lo que *los oferentes acaban trasladándolo al precio final, y así al consumidor*; así, dada sus características, dicho régimen brinda cierto margen de discrecionalidad en la determinación del precio final de los bienes y servicios.

**CUADRO 4**  
RÉGIMEN DE EXENCIONES

## Enajenación

- Suelo
- Venta y renta de vivienda
- Libros
- Bienes muebles usados
- Billetes y monedas
- Documentos pendientes de cobro y títulos de crédito
- Lingotes de oro
- Comisiones y contraprestaciones en créditos hipotecarios
- Comisiones por administrar fondos de ahorro para el retiro
- Servicios de enseñanza
- Transporte público terrestre marítimo internacional
- Seguros
- Intereses
- Operaciones financieras
- Espectáculos públicos
- Servicios profesionales de medicina

## Prestación de servicios

- Comisiones de crédito hipotecarias y de la de Afores
- Los servicios de enseñanza y medicina
- Servicios prestados en forma gratuita
- El transporte público terrestre y marítimo internacional
- El aseguramiento agropecuario
- Intereses y operaciones financieras
- Los proporcionados a los miembros de asociaciones
- Los de espectáculos públicos y derechos de autor

## Importaciones

- Las que no lleguen a consumirse
- Equipajes y menaje de casa, bienes donados, obras de arte, oro y vehículos de gobiernos extranjeros

## Exportaciones

- La que tenga carácter de definitiva
- La enajenación de bienes a residentes en el extranjero
- El uso o goce de bienes intangibles en el extranjero
- La transportación nacional
- La enajenación de bienes de la empresas PITEX

---

Fuente: elaboración propia con base en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2013.

**Algunos elementos sobre la equidad en el IVA**

La política tributaria influye sobre la distribución del ingreso en un país, sea mediante el financiamiento de gastos públicos o a través del diseño de impuestos que conforman la estructura tributaria, los cuales podrán ser

progresivos, proporcionales o regresivos, determinando su combinación un efecto agregado redistributivo.

Por otra parte, la característica redistributiva de los impuestos se asocia especialmente con el concepto de equidad vertical, que implica que las personas con mayor capacidad contributiva deben pagar proporcionalmente más impuestos, en tanto que la equidad en sentido horizontal, además de jugar un papel importante e indirecto en la redistribución del ingreso debido a que contribuye a la aceptación del sistema tributario, como factor clave para el cumplimiento tributario, establece que los impuestos deben afectar a las personas por igual cuando presentan similar capacidad contributiva. Al respecto, cabe preguntarse sobre el fenómeno de la equidad en relación con la imposición, que permita mejores políticas públicas.

Un indicador de bienestar empleado recurrentemente como referente para la medición del efecto distributivo del IVA es el ingreso familiar o, alternativamente, el consumo. Estudios como el de Jorratt (2011) muestran que a partir de los índices Kakwani y Reynolds-Smolensky “se establece mediante la *progresión de tasas medias* la tasa efectiva del impuesto”, definida como el cociente entre el impuesto y el ingreso para los distintos percentiles de ingreso equivalente. El impuesto será progresivo si la tasa efectiva crece junto con el ingreso similar de los hogares, por lo que queda implícito que si la progresión de las tasas medias es creciente, el ingreso —después del impuesto— cae proporcionalmente más para los percentiles de mayores ingresos, lo que conduce a una mejora en la distribución del ingreso. Si la curva de concentración del impuesto se encuentra siempre por debajo de la curva de Lorenz, éste será progresivo, lo que significa que la tasa media de tributación crece con el ingreso, pero si la curva de concentración tiende a ubicarse en ocasiones por debajo y otras por encima de la curva, no es fácil concluir respecto de la progresividad del impuesto.

En ese tenor, el análisis sobre la equidad vertical del IVA sin exenciones resulta ser más regresivo, lo cual no se explica necesariamente por la mayor recaudación del IVA sin exenciones, toda vez que el efecto de un índice Kakwani más negativo implica un impuesto con mayor poder regresivo; incluso la ampliación de la base impositiva del IVA aumenta la regresividad del mismo. Se concluye, por lo tanto, que el IVA no generalizado es un impuesto que conserva algo de progresividad, dado el diseño diferencial de tarifas y bienes exentos; sin embargo, su impacto sobre la

distribución del ingreso sólo incide de manera mínima en el coeficiente de Gini.<sup>3</sup>

Asimismo, cuando el objetivo del sistema impositivo es estrictamente fiscal y busca priorizar el principio de equidad, entonces la instrumentación de la carga impositiva recae sobre las tasas impositivas al ingreso personal. No obstante, tiene como desventaja que la base de contribuyentes se integra por pocas personas, respecto a la imposición indirecta — caso del IVA, el cual presenta características regresivas debido a que la tasa es pagada por personas de altos y bajos ingresos, sin distinguir la capacidad de pago de los contribuyentes, elemento básico en todo sistema impositivo al igual que la proporcionalidad.

De hecho, es el carácter regresivo del IVA lo que lo hace eficiente, porque al ser un impuesto general es difícil evadirlo, su base de contribuyentes es amplia, su cobro es fácil y simplifica el sistema impositivo. Es un impuesto plurifásico no acumulativo, al permitir el acreditamiento del impuesto pagado en la etapa anterior, por lo que sólo se cubre sobre el valor agregado que se incorpora en los bienes y servicios en la etapa posterior, recayendo la carga fiscal en el consumidor final.

En términos generales, un producto que está sujeto a tasa cero del IVA no paga dicho impuesto en ningún tramo de la cadena productiva. En cambio, un bien exento no paga IVA en el último tramo de la cadena productiva, que es cuando el producto es adquirido por el consumidor; sin embargo, los insumos no están exentos del impuesto. La diferencia entre los bienes y servicios exentos y los gravados a tasa cero radica en el tratamiento que se le da a su deducción. La principal objeción a las exenciones, empero, se debe a que el vendedor de un producto exento, al no poder recuperar el impuesto que pagó en las etapas previas de producción, lo traslada al consumidor a un precio más alto. Esto acaba por reducir la recaudación sin que exista beneficio alguno para los hogares con los ingresos más bajos.

Tépach Marcial (2003) señala que algunos estudios realizados por la OCDE concluyen que la exención o el gravamen a tasa cero a bienes que consumen en mayor proporción los grupos de ingresos bajos puede, en principio, mejorar la progresividad del impuesto, aunque normalmente es un mecanismo ineficiente para ayudar a las clases necesitadas debido

---

**3** Premisa básica sobre la cual Adam Smith fundamenta el principio de proporcionalidad, en el cual afirma que la carga fiscal no debe fijarse solamente en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, pues debe incidir únicamente sobre una porción de su ingreso, utilidad o rendimiento, a fin de que el tributo no sea confiscatorio.

a que implica un costo importante en términos de recaudación. Es por ello que diversos especialistas consideran que el IVA no es un buen instrumento para redistribuir el ingreso, precisamente porque la pérdida en recaudación es mucho mayor que el beneficio que perciben las familias de bajos ingresos.

La recaudación del IVA se vuelve compleja porque difícilmente un sistema tributario se diseña con una tasa uniforme, es un impuesto que generalmente se instrumenta con tasas diferenciadas a través de exenciones, tasa cero, tasas altas sobre bienes de lujo, tasas preferenciales en zonas específicas y tasas reducidas sobre otros bienes en particular. De ellas, las más utilizadas a nivel internacional son las exenciones y la tasa cero.

Por otra parte, Flores (2003) reitera mediante evidencia empírica que la aplicación de una tasa impositiva en alimentos en nuestro país tendría un efecto positivo marginal en la eficiencia y recaudación del gravamen, pero una mayor incidencia hacia la inequidad sobre los sectores económicos con menores recursos; ya que destinan una mayor proporción de su ingreso corriente al consumo de esos productos, por lo que la aplicación del IVA en alimentos afectaría mayoritariamente, desde la perspectiva del principio de equidad vertical, a las familias pobres. Efectivamente, de acuerdo con Acosta (2011), de aplicarse un gravamen en alimentos se vulnera el principio de equidad vertical, exacerbando la desigualdad, dado su efecto regresivo, sobre todo en los sectores de menor ingreso.

## **ANÁLISIS ECONÓMICO-SOCIAL DEL IVA**

### **El IVA desde una perspectiva comparativa de cobro**

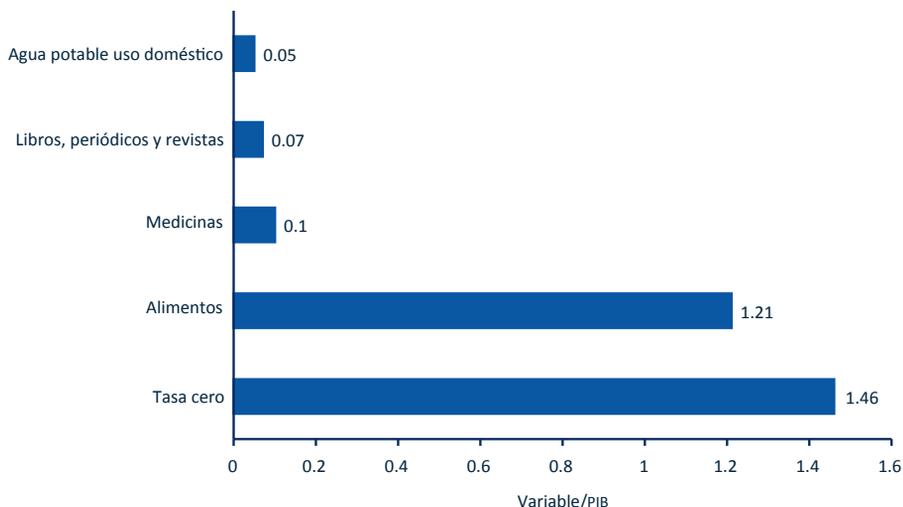
El IVA ha transitado de un impuesto de base ancha, de alto rendimiento y reducidas excepciones, a otro con amplia gama de tasas y regímenes especiales, provocando la erosión de la base fiscal y la de los niveles recaudatorios, así como la pérdida de las ventajas de generalidad, neutralidad y administración tributaria respecto a otros países. De hecho, de acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP, 2011), en nuestro país los montos que se dejan de recaudar por concepto de tasas reducidas o diferenciadas, exenciones y demás deducciones autorizadas en los regímenes especiales establecidos en la ley del IVA, es de aproximadamente 2% del PIB, cuya desagregación y presentación se observan en el cuadro 5 y la gráfica 1.

**CUADRO 5**  
GASTOS FISCALES: IVA EN PROPORCIÓN AL PIB  
(porcentajes)

Total IVA	2.0
Tasa cero	1.46
Alimentos	1.21
Medicinas	0.10
Libros, periódicos y revistas	0.07
Suministro de agua potable para uso doméstico	0.05
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	0.01
Exentos	0.41
Servicios médicos	0.02
Servicios de enseñanza	0.16
Servicios de transporte público terrestre de personas	0.11
Espectáculos públicos	0.01
vivienda	0.11
Zona fronteriza	0.13

Fuente: SHCP (2011).

**GRÁFICA 1**  
IVA: GASTOS FISCALES CORRESPONDIENTES AL RÉGIMEN TASA CERO  
(proporción en el PIB)



Fuente: elaborado con base en el cuadro 5.

Resalta a la vista el peso relativo de los gastos fiscales por concepto de alimentos, tanto en proporción del PIB (1.21%) —respecto al total del régimen tasa cero (83%)— como en relación a los gastos fiscales en IVA (60%).

Desde una perspectiva internacional, México registra el mayor número de bienes y servicios sujetos a tasa cero y exentos de IVA en comparación con naciones como Alemania, Canadá, España, Nueva Zelanda y Portugal, países que gravan prácticamente todos los bienes y servicios, a excepción de Canadá y Nueva Zelanda que establecen tasa cero en productos de consumo generalizado en alimentos, medicinas, productos agrícolas y aparatos médicos.

El cuadro 6 presenta un comparativo entre países seleccionados con relación a la tasa impositiva, carga fiscal y competitividad de la base tributaria bajo el régimen de tasa cero y exenciones en alimentos, medicinas, atención médica y educación. Se observa que nuestra economía, respecto a la de países de la OCDE y de la región latinoamericana, deja de percibir contribución alguna por estos conceptos.

CUADRO 6 COMPETITIVIDAD DEL IVA: TASA, CARGA FISCAL Y REGÍMENES ESPECIALES										
País	México	Alemania	Argentina	Brasil	Canadá	Chile	España	Suecia	Suiza	Venezuela
Tasa (%)	16	19	21	12	5	19	18	25	8	12
Carga fiscal	3.1	7.1	6.1	nd	5.6	7.9	5.5	8.1	2.7	nd
Tasa cero										
Alimentos	•				•					
Medicinas	•				•					
Exenciones										
Alimentos básicos	•		•	•						•
Medicamentos	•	•								•
Atención médica	•	•			•		•		•	•
Educación					•			•	•	•

Fuente: KPMG, *Cutting Through Complexity*. Una tendencia global. IVA en alimentos y medicinas. 3. Estructura financiera y legal, 2013.

También se observa que la carga fiscal en nuestro país, para el referido gravamen, es de 3.1%, proporción bastante reducida comparativamente con otros países de igual desarrollo relativo. Diferencial que es más evidente cuando se aísla el efecto de las distintas tasas que se aplican, ya que mediante el coeficiente de eficiencia:

$$CE_{iva} = \frac{IVA/PIB}{Tasa\ IVA}$$

se determina la contribución de cada punto porcentual de la tasa del IVA en la recaudación. En ese tenor, dicho coeficiente, como promedio para el país, es de 0.20 del PIB por cada punto porcentual de la tasa general en comparación al 0.37 de América Latina y del 0.39, en promedio, para los países miembros de la OCDE.

Un aspecto paradójico sobre la eficiencia recaudatoria del IVA para ciertos periodos, se presenta cuando la tasa impositiva tiende a ser menor. Por ejemplo, la evidencia empírica muestra que cuando la tasa general fue de 10%, el coeficiente de eficiencia ascendió en 0.26 puntos del PIB por cada punto de tasa, mientras que con una tasa de 15% dicho coeficiente ha sido de 0.21 puntos del PIB por cada punto de tasa. Lo anterior pone de manifiesto que los incrementos en la tasa general del IVA tienen un efecto proporcionalmente menor sobre los niveles de la recaudación.

### **El IVA y su impacto sobre el gasto en alimentos**

En México los determinantes del nivel recaudatorio del IVA están dados por tres elementos: 1) el consumo final nacional, el cual considera la suma del gasto agregado en bienes y servicios sujetos al pago en los regímenes de tasa general, tasa cero y exentos; 2) la base tributaria, la cual es reducida debido a que deja fuera un amplio número de bienes y servicios, incluso sectores completos, y 3) el grado de eficiencia administrativa.

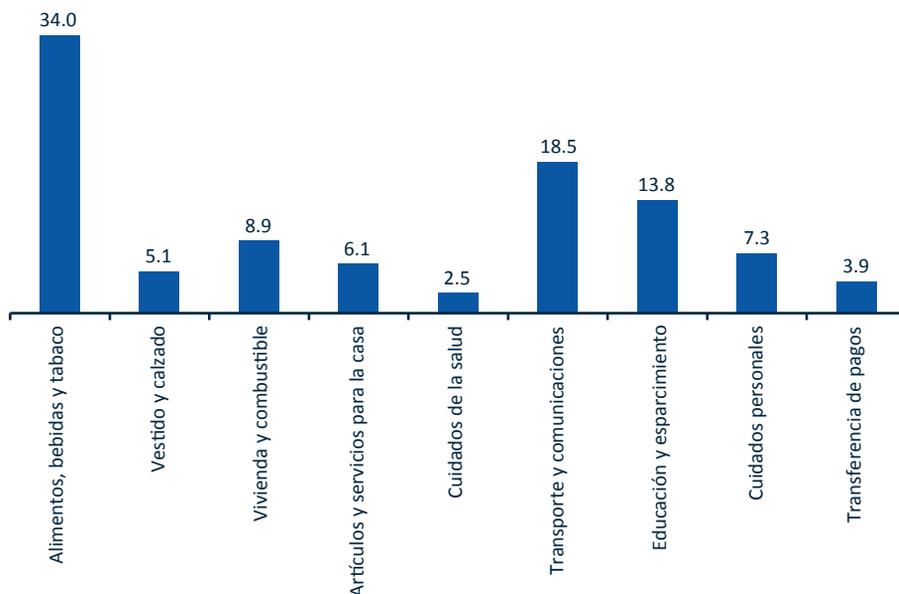
Por otra parte, la estructura y el monto del gasto agregado de las familias determina la proporción del consumo, el cual puede estimarse a partir de la distribución del gasto familiar. La información sobre dicho rubro se deriva de la ENIGH, que identifica el monto del gasto familiar por sectores y productos, así como su distribución por decil de ingresos de la población.

La gráfica 2 muestra la estructura porcentual promedio del gasto de las familias mexicanas por grandes rubros, para el 2012, destacando el concepto de alimentos, bebidas y tabaco con un peso relativo de 34%; transporte y comunicaciones con 18.5%; educación y esparcimiento con 13.8%, y vivienda y combustibles con 8.9%, todos respecto del gasto total promedio.

Sin embargo, las magnitudes anteriores no reflejan la realidad distributiva del país, en particular la correspondiente en alimentos y bebidas (tal como se desprende de la gráfica 3) en comparación con el consumo agregado en alimentos, bebidas y tabaco entre el primer decil y el décimo. El primero representa el rubro más significativo del presupuesto familiar,

puesto que absorbe 89.1%, en tanto que para el decil X comprende 63.0% del gasto en promedio, esto sin tomar en consideración el peso relativo de los componentes y magnitud de los diversos alimentos.

**GRÁFICA 2**  
ESTRUCTURA PORCENTUAL DEL GASTO CORRIENTE TOTAL  
POR GRANDES RUBROS DE HOGAR, 2012



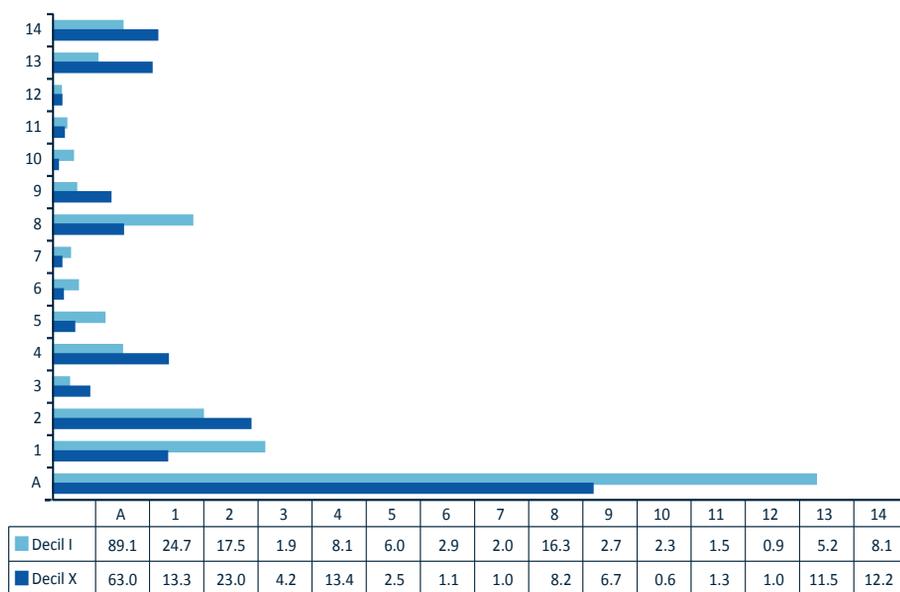
Fuente: elaboración propia con información del INEGI (2012).

Asimismo, los componentes comprendidos en el rubro de alimentos (citados a pie de la gráfica), gravados bajo un régimen de tasa cero, tienen una incidencia presupuestaria mayor en el primer decil, toda vez que la proporción ingreso-gasto le afecta más que al último decil de mayor ingreso monetario.

Ciertamente, lo anterior destaca cuando la información se contrasta con la otra parte de la moneda del presupuesto familiar, es decir, del ingreso corriente, tal y como se deriva de las gráficas 4 y 5.

La corriente de flujo ingreso-gasto para el primer decil pone en evidencia que la estructura del gasto corriente total por grandes rubros de hogar, para el 2012, obtiene ingresos y realiza erogaciones corrientes monetarias en una proporción equivalente a 86 y 70 por ciento menor al total del ingreso y gasto promedio. Cosa contraria acontece con el decil X, donde el 10% de las familias con mayores ingresos obtiene 271% y gastan 196% más en proporción al ingreso y gasto promedio.

**GRÁFICA 3**  
ESTRUCTURA PORCENTUAL DEL GASTO EN ALIMENTOS POR DECIL I Y X, 2012



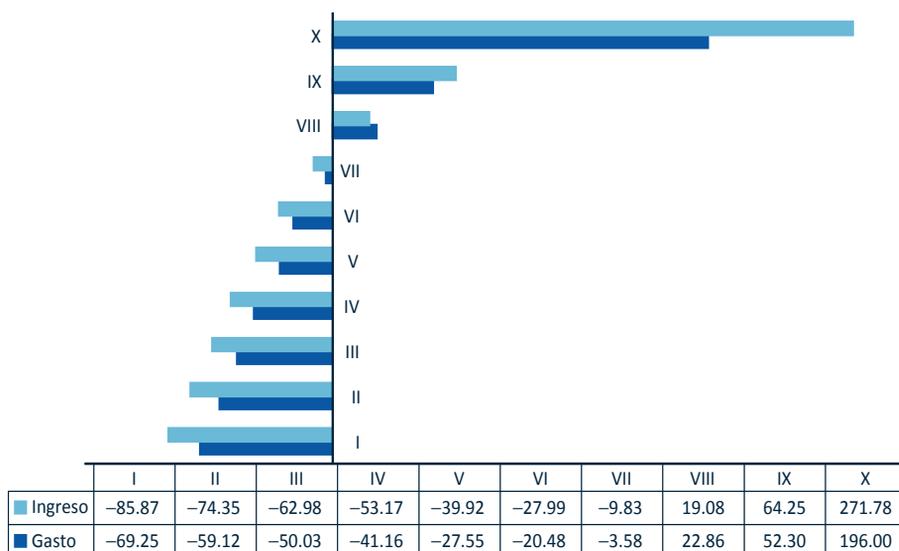
Nota: A. Gasto en alimentos y bebidas dentro del hogar respecto al gran rubro de gasto en alimentos, bebidas y tabaco; 1. Cereales; 2. Carnes; 3. Pescados y mariscos; 4. Leche y sus derivados; 5. Huevo; 6. Aceites y grasas; 7. Tubérculos; 8. Verduras, legumbres, leguminosas y semillas; 9. Frutas; 10. Azúcar y mieles; 11. Café, té y chocolate; 12. Especias y aderezos; 13. Otros alimentos diversos; 14. Bebidas alcohólicas y no alcohólicas.

Fuente: elaboración propia con información del INEGI (2012).

**GRÁFICA 4**  
COMPARATIVO DEL PRESUPUESTO INGRESO-GASTO CORRIENTE  
POR GRANDES RUBROS DE HOGAR, 2012  
(pesos)



**GRÁFICA 5**  
BALANCE PRESUPUESTAL FAMILIAR:  
DÉFICIT/SUPERÁVIT POR GRANDES RUBROS DE HOGAR, 2012  
(porcentajes)



Fuente: elaboración propia con información del INEGI (2012).

Efectivamente, las familias de escasos ingresos no sólo gastan lo que perciben, sino que un alto porcentaje de las mismas tienen un consumo autónomo creciente respecto al ingreso corriente y tienden teóricamente a endeudarse para cubrir sus necesidades básicas.

La resultante es que, de persistir la brecha estructural entre ingreso corriente percibido y capacidad de compra de las familias, se mantendrá la inequidad entre deciles de los hogares. En efecto, el 10% de los hogares con menores ingresos dedican un porcentaje creciente de su gasto en alimentos básicos en comparación con el 10% de mayores ingresos, por lo que las políticas públicas de asignación y distribución deben revalorar y dimensionar estas consideraciones en materia social.

## CONSIDERACIONES FINALES Y PROPUESTA

Actualmente el sistema impositivo mexicano enfrenta una debilidad estructural para generar suficientes recursos fiscales. En el caso del IVA, por su magnitud ocupa el primer sitio por cuanto a los gravámenes indirectos, además de representar un instrumento poderoso de política fiscal, ya que siendo un impuesto que grava el consumo de los contribuyentes

no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre la enajenación, prestación de servicios independientes y arrendamiento de bienes y servicios, trasladándose al consumidor final mediante el sistema de precios.

El sustento jurídico-administrativo del IVA, al igual que otros impuestos de base amplia, es sumamente complejo, al mantener una serie de regímenes especiales y de tasas diferenciales que motivan un alto costo en la administración tributaria, provocando una evasión y elusión fiscal que se calcula aproximadamente en 40 por ciento.

Debido a la naturaleza de este gravamen, se considera que toda medida que proponga alterar su estructura, sólo con afán recaudatorio, por definición resulta una medida regresiva, principalmente en un país con alta concentración del ingreso y de la riqueza, con efectos lacerantes para los estratos de la población más necesitada. En ese sentido, toda propuesta que pretenda modificar el IVA debiera discutirse desde una perspectiva tanto económica como social, tomando en consideración que en el marco de la estructura actual de tasas y regímenes especiales 54% de la distribución del gasto familiar, en promedio, se encuentra sujeto al pago de la tasa general de 16%, mientras que el 20 y 26 por ciento están bajo el régimen de tasa cero y exentos respectivamente. Principalmente, debe ponerse mayor atención cuando se trata del caso específico del IVA en alimentos, fuente esencial de nutrientes para el desarrollo humano.

Por lo anterior, en el esquema 1 se esboza el proceso de propuesta de reforma del IVA en materia de alimentos, la cual imperativamente tendría que acompañarse de cambios en el marco de la política social y de fomento agroalimentario, que incida en beneficio de los sectores de la población de menor ingreso y que a mediano plazo reduzca la dependencia alimentaria de granos básicos. Es decir, la reforma del IVA en alimentos básicos debe ser un eje estratégico que garantice y fortalezca la dieta básica del mexicano de menores ingresos y, además, proporcione los nutrientes que coadyuven a su pleno desarrollo.

En ese tenor, los alimentos básicos de primera necesidad deben considerarse bajo un régimen especial de tasa exenta de IVA debido a que la tasa cero permite el mismo efecto que se prevé en la Ley para los actos o actividades gravados con las otras tasas, es decir, los contribuyentes recuperan el impuesto trasladado por los proveedores en la adquisición de bienes y servicios directamente relacionados con sus actividades gravadas con el IVA mediante el acreditamiento del impuesto, lo cual podrá resultar una utilidad fiscal a favor a través de la devolución de dichos saldos (Presidencia, 2014).

## ESQUEMA 1 PROCESO DE PROPUESTA DEL IVA EN ALIMENTOS

1. Alimentos básicos estratégicos bajo un régimen especial de tasa exenta del IVA
2. Tasa general de 13%
3. Eliminar tasa cero y fronteriza
4. Tasa de 20% para bienes y servicios suntuarios

Objeto: alimentos y medicamentos como eje estratégico nacional, que permita garantizar y robustecer la dieta básica del mexicano de menores ingresos, además de proporcionarle los nutrientes para coadyuvar a su desarrollo.

- El mayor costo tendrá que ser absorbido por los estratos de la población de altos ingresos
- Debe elevarse la eficiencia administrativa para reducir los márgenes de evasión

Se sugiere una tasa generalizada de 13%, toda vez que la evidencia empírica del coeficiente de eficiencia del IVA muestra que ante incrementos en la tasa general se presentan efectos proporcionalmente menores sobre los niveles de recaudación o al menos mientras la inelasticidad tasa-gasto, producto de la inequitativa distribución del ingreso, persista.

Por último, también se propone eliminar tanto la tasa cero como la fronteriza, y en su lugar establecer una tasa general de 13%, así como la correspondiente tasa de 20% para bienes y servicios suntuarios. Estas medidas implicarían que el mayor costo tuviera que ser absorbido por los estratos de la población de ingresos altos, cuyo impacto sobre la población se incrementaría conforme el nivel de ingresos tiende a progresar, al tiempo que la autoridad tributaria deberá de avanzar en la eficiencia administrativa para reducir los altos márgenes de evasión y elusión fiscal.

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta, M., 2011. Tax-benefit Incidence of Value Added Tax on Food and Medicine to Fund Progressive Social Expenditure [Working Paper Series, 2011-194]. *Society for the Study of Economic Inequality (ECINEQ)*, Italia.
- Aspe, P. y J. Beristaín, P.E., 1984. The Evolution of Income Distribution Policies during the Post-revolutionary period in Mexico. En: P. Aspe y P.E. Sigmund (eds.). *The Political Economy of Income Distribution in Mexico*. Nueva York: Holmes and Meier Publishers.
- Banco Mundial, 2004. Mexico-Public Expenditure Review [Reporte no. 27894, 2 vols.]. [en línea] *Banco Mundial*, Washington, DC. Disponible en: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/docsearch/report/27894>>.

- Essama-Nssah, B. 2008. Assessing the Distributional Impact of Public Policy [World Bank Policy Research Working Paper no. 4592]. *The World Bank*, Washington, DC.
- Flores, D., 2003. Un incremento en la tasa del IVA sobre los alimentos: ¿eficiencia, equidad o recaudación? *Ensayos. Revista de Economía*, XXII(2), pp. 1-14.
- INEGI (Instituto Nacional de Estadística y Geografía) 2012. *Encuesta Nacional de Ingresos Gastos de los Hogares 2012*. México: INEGI.
- Jorratt, M., 2011. *Evaluando la equidad vertical y horizontal en el Impuesto Al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta: el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay* [Serie Macroeconomía del Desarrollo, número 113]. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento 2013*. [en línea] México: Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Disponible en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf>>.
- Lopez-Acevedo, G. y Salinas, A., 2000. The Distribution of Mexico's Public Spending on Education [Policy Research Working Papers]. [en línea] *The World Bank*, Washington, DC. Disponible en: <<http://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/1813-9450-2404>>.
- Martinez-Vazquez, J., 2001. The Impact of Budgets on the Poor: Tax and benefit incidence [International Studies Program Working Paper 01-10]. *George State University, Andrew Young School of Policy Studies*, Georgia, Estados Unidos.
- PNUD (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo), 2011. *Informe sobre Desarrollo Humano México 2011. Equidad del gasto público: derechos sociales universales con subsidios focalizados*. [en línea] México: PNUD. Disponible en: <[http://www.senado.gob.mx/comisiones/desarrollo\\_social/docs/PNUD3.pdf](http://www.senado.gob.mx/comisiones/desarrollo_social/docs/PNUD3.pdf)>.
- Presidencia de la República, 2014. *Criterios Generales de Política Económica 2014*. [en línea] México: Presidencia de la República. Disponible en: <[http://hacienda.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/finanzas\\_publicas\\_criterios/cgpe\\_2014\\_vf\\_c\\_accesibilidad.pdf](http://hacienda.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/finanzas_publicas_criterios/cgpe_2014_vf_c_accesibilidad.pdf)>.
- Scott, A., 2001. *La otra cara de la reforma fiscal: la equidad del gasto público*. México: CIDE.
- SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), 2011. *El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación*. [en línea] México: SHCP. Disponible en: <[http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento\\_ietu\\_01082011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento_ietu_01082011.pdf)>.
- Tépach Marcial, R., 2003. El impacto en los hogares mexicanos de la aplicación del IVA en alimentos y medicinas [Documento de trabajo SIA DEC-ISS-10-03]. *Servicio de Investigación y Análisis, División de Economía y Comercio, Cámara de Diputados*, México.