



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO

Análisis sobre la Pertinencia del Gasto Fiscal en México

TESIS

Que para obtener el grado de MAESTRO EN ESTUDIOS JURÍDICOS presenta el
Licenciado en Derecho José Ricardo González Díaz

Tutor académico:

Dr. en D. Enrique Cruz Martínez

Tutores adjuntos:

M. en D. Patricia Varela Guerrero

Dr. en D. Felipe Carlos Betancourt Higareda

Ciudad Universitaria, Toluca, Estado de México, diciembre de 2016

Índice.

Análisis sobre la pertinencia del gasto fiscal en México.

	Página.
Introducción	9
Protocolo de investigación	12
Capítulo I. Marco histórico-conceptual de gasto fiscal	19
1. Antecedentes del gasto fiscal	19
a. Estados Unidos de Norteamérica	20
b. Alemania	21
c. México	22
2. Gasto fiscal	25
a. Concepto de gasto fiscal	25
i. Stanley S. Surrey	26
ii. María de la Luz Mijangos Borja	27
iii. José M. Domínguez Martínez	28
iv. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Comisión Europea y Barry Anderson	29
v. Secretaría de Hacienda y Crédito Público	29
vi. Estados Unidos de Norteamérica	30
b. Tipos de gasto fiscal	31
c. Clasificación del gasto fiscal	32
d. Diferencias entre gasto fiscal y gasto directo	33
e. Medición del gasto fiscal	35
i. Pérdida de ingresos	36
ii. Ganancia de ingresos	36
iii. Gasto equivalente	36

f. Presupuestos de gastos fiscales	38
i. Diferencia entre el presupuesto de egresos y el presupuesto de gastos fiscales	42
Capítulo II. Ventajas y desventajas de la aplicación del gasto fiscal según la literatura especializada	44
1. Stanley S. Surrey	45
2. José M. Domínguez Martínez	46
3. Tokman, Rodríguez y Martínez	50
4. María de la Luz Mijangos Borja	54
5. Fondo Monetario Internacional	54
Capítulo III. Uso y extensión de los gastos fiscales en la legislación mexicana	58
1. Ley de Ingresos de la Federación	58
2. Impuesto al Valor Agregado	60
a. Gastos fiscales en el IVA	63
i. Exenciones	63
ii. Tasas reducidas	65
3. Impuesto Sobre la Renta	66
a. Gastos fiscales en el ISR	68
i. Impuesto Sobre la Renta empresarial	68
1. Deducciones	68
2. Exenciones	72
3. Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales ..	72
4. Diferimientos	73
5. Facilidades administrativas	75
6. Subsidio para el empleo	76
ii. Impuesto Sobre la Renta a personas físicas	77
1. Deducciones	77
2. Exenciones	79

3. Regímenes especiales o sectoriales	83
4. Diferimientos	84
Capítulo IV. Gasto fiscal y algunas de sus funciones	85
1. Gasto fiscal como acción afirmativa	85
2. Gasto fiscal como sistema redundante	90
3. Gasto fiscal como herramienta de política pública	93
4. Gasto fiscal como herramienta redistributiva	97
5. Previsiones a futuro: la necesidad de crear categorías del gasto fiscal en México para su correcta aplicación	101
Conclusiones	105
Propuesta	107
Fuentes de Información	109

Introducción.

Este trabajo versa sobre el derecho fiscal. Su propósito fundamental es el análisis de una figura que forma parte del sistema tributario, si bien se trata de una configuración imprecisa y confusa, que contradice el propósito mismo del régimen fiscal, y que aun siendo indeterminada es ampliamente usada con diversos propósitos.

A pesar de su extensa aparición a lo largo de todas las disposiciones tributarias del país, poco sabe sobre esta figura el contribuyente medio y en ocasiones es confundido con el gasto público, y no, no es lo mismo, aun y cuando como se verá el gasto fiscal algunas veces puede servir como sustituto o auxiliar del gasto público directo.

La investigación se divide en cuatro partes fundamentales –cuatro capítulos-, con cada una de ellas se pretende lograr varios objetivos y muy variados, se trata de un trabajo compacto que ofrece lo que a consideración de quien escribe es lo absolutamente imprescindible para comprender la dimensión del gasto fiscal y sus implicaciones.

Existiendo un amplio conglomerado de trabajos sobre el gasto fiscal, la mayoría de ellos examinan cuestiones técnicas, por tal razón resultan de mayor relevancia las deliberaciones conceptuales y no prácticas del tema.

Se decidió el estudio del gasto fiscal toda vez que quien realiza esta investigación vio en éste una oportunidad para incrementar la recaudación tributaria. Los trabajos sobre el gasto fiscal escasean en México, no así en otras latitudes, la mayor parte de los trabajos consultados para la realización de esta investigación son producto de estudios realizados por investigadores norteamericanos al igual que de organizaciones internacionales ampliamente interesadas en el tema.

A lo largo del trabajo el lector encontrara una gran cantidad de referencias especificas a autores que se repiten por todo el trabajo, esté seguro el leyente de que ha sido por una razón específica y no porque solo se haya consultado a esos escritores. La causa concreta es que los autores que tratamos son ampliamente referidos en cuanto a trabajos del gasto fiscal se refiere. Son referencias obligadas y es que incluso organizaciones internacionales comúnmente remiten a ellos.

El caso específico de Stanley S. Surrey no puede dejar de mencionarse pues ha sido él quien acuño la designación gasto fiscal. Todos los trabajos habidos sobre el gasto fiscal, se puede asegurar con certeza, hacen una referencia a Stanley S. Surrey. De él deviene todo cuanto se ha escrito sobre el gasto fiscal.

El primer capítulo del trabajo se utilizara para hablar de los antecedentes y concepto del gasto fiscal, antes de Stanley S. Surrey hay muy poco que decir sobre el gasto fiscal, así que no espere el lector una gran cantidad de referencias al pasado, el antecedente primordial es claramente Stanley S. Surrey. Sobre el concepto también se hará escala por este autor, además de un análisis de lo que tiene que decir el gobierno mexicano sobre el gasto fiscal.

En el capítulo primero también se habla de los tipos de gasto fiscal, de su clasificación, de las diferencias que existen entre gasto fiscal y gasto directo y de cómo se mide el gasto fiscal. En el tratamiento de las diferencias podrá observar el lector que se ha querido equiparar al gasto fiscal con el gasto directo, lo cual será relevante en el capítulo dos. También se hará referencia a uno de los documentos que más relevancia cobran dentro de la teoría de los gastos fiscales en México, nos referimos al presupuesto de gastos fiscales que elabora la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Una parte medular del trabajo es el capítulo dos donde se analizaran los puntos positivos y negativos que tiene el gasto fiscal. Será el gasto fiscal comparado con el gasto directo que es su gran competidor, y es que un programa de asistencia se

puede aplicar, según, por gasto directo o por gasto fiscal, se expondrán los argumentos que existen para decantarse por uno o por otro y veremos la postura de académicos sobre la elección de la mejor opción.

En el capítulo tercero se hará referencia a los gastos fiscales que se encuentran en el sistema tributario mexicano, especial énfasis se pone en el análisis de los gastos fiscales aplicados a la renta y al valor agregado pues son los regímenes tributarios que más se utilizan en el país, no se hace referencia a las cantidades que implican pues esas cambiaran con el transcurrir de los años y como se verá en el capítulo segundo su cuantificación es dudosa.

Finalmente se expondrán en el capítulo cuarto algunas de las ideas que podrían servir de justificación a una figura que como se verá, parece, en algunos casos, completamente inútil y que aún con esto se mantiene.

Como ya decíamos más arriba solo se ofrece al lector lo necesario para el entendimiento del gasto fiscal, se ha puesto énfasis en evitar la divagación y la redundancia y es que parece innecesario citar trabajos que dicen lo mismo que ya han dicho los principales estudiosos del gasto fiscal.

Protocolo de investigación.

- Objeto de estudio.

El gasto fiscal, por lo que se tendrán que abordar todas las formas que presenta, sus antecedentes, las leyes mexicanas que lo permiten, sus funciones, las ventajas y desventajas que como instrumento del sistema impositivo proporciona.

- Planteamiento del problema de la investigación.

El presente trabajo pretende abonar al conocimiento en relación con la siguiente cuestión ¿Son los gastos fiscales una política eficaz de egreso y no solo una merma para la recaudación tributaria? Hay diversas variables en la pregunta de investigación, primeramente está la determinación de que el gasto fiscal sea gasto realmente y no merma en la recaudación y luego asumiendo que sea un expendio de recursos públicos, qué los hace una opción a considerarse por sobre el gasto directo tradicional y después cómo impactan en el rendimiento del sistema de contribución, cómo quedan distribuidas las cargas tributarias y si ayuda el gasto fiscal a la consecución de los fines del poder tributario estatal. La pregunta se replica en todo el mundo y es que los gastos fiscales en México, por ejemplo, representan una disminución de cerca del 30% del potencial total del sistema recaudatorio.

- Hipótesis preliminar.

La hipótesis preliminar, que tratará de ser confirmada con la investigación es la siguiente;

El gasto fiscal representa una contradicción del sistema de recaudación tributario mexicano, lo entorpece, causa una baja captación de recursos, permite la planeación

fiscal y no cumple con los objetivos que le son encomendados, tales como la redistribución equitativa del ingreso.

- Objetivos de la investigación.

Objetivo general:

1. Demostrar que el gasto fiscal, como herramienta de política tributaria, es negativo y no debería existir en el sistema tributario mexicano.

Objetivos específicos:

1. Establecer correctamente qué es el gasto fiscal y cuál ha sido su evolución.

2. Fijar los puntos positivos y negativos de la inclusión del gasto fiscal en un sistema tributario, lo cual permitirá el reconocimiento de si se trata de un buen instrumento de estrategia pública.

3. Determinar los motivos por los cuales las autoridades fiscales mexicanas prevén su inclusión en el sistema tributario y detallar las leyes federales que regulan el gasto fiscal.

4. Precisar la utilidad teórica del gasto fiscal y entonces corroborar el cumplimiento del fin o los fines que se le han encomendado.

- Bibliografía.

Pathways to Tax Reform: The concept of Tax Expenditures.

Stanley S. Surrey, 1973.

The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974.

Stanley S. Surrey y Paul R. McDaniel, 1976.

The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues,
Stanley S. Surrey y Paul R. McDaniel, 1979.

Tax Expenditures.
Stanley S. Surrey y Paul R. McDaniel, 1985.

Tax Expenditure Budgets: A Critical View.
Douglas A. Kahn y Jeffrey S. Lehman, 1991.

Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?
Leonard E. Burman, 2003.

Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language.
Daniel Shaviro, 2004.

The Integration of Tax and Spending Programs.
David Weisbach y Jacob Nussim, 2004.

Tax Expenditures in OECD Countries.
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economicos, 2010.

Containing Tax Expenditures.
Fondo Monetario Internacional, 2011.

When are Tax Expenditures Really Spending: A Look at Tax Expenditures and
Lessons from the Tax Reform Act of 1986.
Jason Fichtner y Jacob Feldman, 2011.

- Marco Teórico.

El presente trabajo es sobre el derecho fiscal y tiene todo que ver con la recaudación tributaria. El gasto fiscal forma parte del sistema impositivo, son disposiciones que producen regímenes excepcionales de tributación que merman la recaudación. Podría decirse que son acciones afirmativas que buscan la justicia y equidad del sistema tributario que debe ser en todo momento progresivo, pues los contribuyentes están obligados a aportar al gasto público de acuerdo a sus posibilidades. Desde luego que el poder tributario debe estar sujeto a ciertas reglas para no ser excesivo y el gasto fiscal, como sistema de discriminación positiva pretende aliviar la carga tributaria de quienes tienen una capacidad contributiva baja. Bien podría ser calificado el gasto fiscal como una medida popular, si bien muy criticada y es que la poca información que tiene el contribuyente respecto de ellas le hace considerar que su desaparición causaría un alza en los impuestos. También se le tiene en consideración como herramienta de redistribución de la riqueza, que cumpliría su función de manera casi automática y sin, prácticamente, necesidad de realizar un gasto directo tradicional, aunque claro que le acompañan costos pues no vienen sin consecuencias, además de que se supone que al no mediar el factor humano no son susceptibles de malas prácticas. Otros más ven en el gasto fiscal un sistema de diversificación del gasto para reducir el riesgo en caso de condiciones adversas, pues se supone podría operar como un medio para distribuir el gasto y no perderlo todo en una mala inversión.

- Estado del conocimiento del objeto de estudio.

Existe una amplia y variada bibliografía sobre el gasto fiscal, pocos libros se han escrito sobre el tema pero hay cantidad de artículos científicos que suplen la deficiencia de fuentes tradicionales de información. Los hay no solo de académicos interesados en el gasto fiscal, también organizaciones internacionales han elaborado artículos propios con los que han colaborado a la comprensión del gasto fiscal.

Instituciones como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Interamericano de Desarrollo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el Banco Mundial han aportado en algo para el avance del gasto fiscal, se interesan genuinamente por el conocimiento del tema y la gran cantidad de páginas dedicadas a él lo demuestran.

Entre los académicos, que estudian el gasto fiscal, sobresalen los norteamericanos, pues ha sido su país el que más ha avanzado en el objeto de estudio que nos ocupa, de hecho fue en los Estados Unidos de Norteamérica que se utilizó por primera vez la designación gasto fiscal, podríamos decir que el gasto fiscal nació ahí. Su padre es también norteamericano.

Stanley S. Surrey no puede menos que ser considerado el padre del gasto fiscal, suyo es el mérito de acuñar la designación. Y no escatimo en páginas para dar a conocer su trabajo, ya sea solo o en colaboración con colegas fiscalistas nos legó lo suficiente para sentar las bases de lo que ahora puede ser tratado como objeto aparte de la política fiscal de un país.

Apenas nacido el gasto fiscal diversos gobiernos a lo largo de todo el planeta se aprestaron a dedicarle estudios y pronto integraron esta figura en sus sistemas tributarios, la aplicación es verdaderamente amplia y su unión con los regímenes de recaudación es profunda, si bien en ultimas existe una tendencia a reducir el gasto fiscal.

En general los estudios del gasto fiscal analizan cuestiones de aplicación y eficacia y eficiencia, por lo cual una teoría de gasto fiscal propiamente dicha no existe, no se le podría inscribir correctamente en una corriente del pensamiento, pocos elementos del gasto fiscal están consensadas, para infortunio de nuestra figura parece ser que las puntos negativos son en lo que más está de acuerdo la literatura especializada.

Los estudios sobre el gasto fiscal que marcan esta investigación están dedicados a la crítica de una figura con un muy bajo prestigio y es que son muchas las voces que abogan por su desaparición, en especial hay dos trabajos que sintetizan las opiniones de muchos y serán fundamentales para la investigación –Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica: la merma recaudatoria de in concepto elusivo y Las excepciones tributarias como herramienta de política pública- incluso Stanley S. Surrey, quien acuñara el término gasto fiscal, se pronunció en contra de esta figura.

- Descripción de la estrategia metodológica.

Para llegar al conocimiento necesario para la correcta realización de la investigación se pretende el empleo de varios métodos.

Método deductivo: Dado que el presente trabajo pretende estudiar los gastos fiscales como una generalidad y de este modo deducir beneficios o perjuicios de estos, así como determinar que mediciones o justificaciones se emplean para generarlos y para que sectores suponen un favor y para que otros un daño.

Método analítico: Los gastos fiscales son permitidos por leyes que disponen los tratos diferenciales (Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, Ley Aduanera, Ley de Ingresos de la Federación, Ley de Instituciones de Crédito, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Ley del Seguro Social, Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y varias otras) razón por la cual se vuelve necesario proceder al estudio de dichas leyes, en busca de sus posibles modificaciones. Se pretende con esto descomponer los gastos fiscales y analizarlos uno a uno, la investigación quizá arroje como conclusión que unos son necesarios y otros no, esto se lograra gracias al análisis uno a uno de los

beneficios fiscales permitidos por la ley, siendo enfáticos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Método histórico: Por ser necesario el realizar un estudio que precise el momento en que se decidió la implementación del gasto fiscal y que argumentos se esgrimieron en aquella época para su aplicación y verificar si su función planeada aún se cumple.

Capítulo I. Aspectos conceptuales del Gasto Fiscal.

1. Antecedentes del gasto fiscal.

La intención de este apartado es ofrecer al lector un marco introductorio para comenzar en la comprensión del gasto fiscal y para eso necesariamente se debe hacer escala por los antecedentes de la figura a la que dedicamos este trabajo, a continuación se brinda la información para el correcto entendimiento de lo que el gasto fiscal implica.

La designación “gasto fiscal” es por primera vez usada en los Estados Unidos de Norteamérica, si bien es cierto que la “idea” se desarrolló prácticamente de manera simultánea en Alemania.¹ Estos países implementaron por primera vez un presupuesto de gastos fiscales, entiéndase que la aparición propiamente dicha del gasto fiscal ocurrió en estos países, lo cual no quiere decir que en otros sitios no se hubieran insinuado ideas que se correspondiesen con el gasto fiscal.

Según María de la Luz Mijangos Borja, el inspector de finanzas francés Maurice Laurè fue el primero en sugerir la idea de gasto fiscal. Este prefecto tenía como metas la sencillez e igualdad en el sistema de tributación. Identificaba como problema para la simpleza el que existían muchos privilegios en el aparato impositivo y como solución propuso que se creara un documento anexo a la ley preparatoria del presupuesto anual, en la ley del presupuesto se incluiría un estudio de los ingresos que se obtendrían sin aplicar regímenes de excepción y en el anexo se aglutinaran las exenciones y su costo –en pérdidas- pormenorizado. Introdujo la idea de pérdidas en la recaudación por causa de regímenes de excepción y de paso propuso un prototipo de presupuesto de gastos fiscales, todo esto en la década de los cincuentas, hizo estas proposiciones en el libro Tratado de Política Fiscal. Sin

¹ Villela Luiz *et al.*, “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación.” *Documento de Trabajo del Banco Interamericano de Desarrollo #IBD-WP-131*, diciembre de 2009, p. 2, <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf;jsessionid=B7AFE2C419AFDD9837A2712301600D59?sequence=1>.

detrimento de lo anterior, el mérito por acuñar el término gasto fiscal corresponde a Stanley S. Surrey como ya fue mencionado.² Por otro lado José M. Domínguez Martínez,³ citando a Leonard E. Burman,⁴ dice que la idea de gasto fiscal se puede retrotraer a Gladstone en el año de 1863.⁵

a. Estados Unidos de Norteamérica.

A un norteamericano corresponde el mérito de la designación gasto fiscal. Stanley Surrey utilizó el concepto “tax expenditures” por primera vez en noviembre de 1967, en un discurso público en New York, por aquel entonces era secretario asistente (adjunto) del Tesoro de los Estados Unidos.⁶ ⁷ Stanley Surrey pidió a su equipo de trabajo que compilara una lista de las concesiones que se encontraban en el sistema tributario y que tuvieran una naturaleza parecida a gastos directos, su objetivo era llamar la atención sobre esas concesiones para que se tomara en cuenta la posibilidad de una reforma que convirtiera al sistema tributario en un instrumento que solo se enfocara en recaudar.⁸

² Mijangos Borja, María de la Luz, “Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México.” *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, núm. 71, p. 446, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/2834/3090>.

³ Domínguez Martínez, José M, “Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica: la merma recaudatoria de un concepto elusivo.”, *Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, Universidad de Alcalá, Serie Documentos de Trabajo*, España, mayo de 2014, p. 5, http://www3.uah.es/iaes/publicaciones/DT_05_14.pdf

⁴ Burman, Leonard E., “Economic, policy and budgetary aspects of tax expenditures.”, *European Commission, Economic and Financial Affairs*, Unión Europea, octubre de 2013, diapositiva 4, http://ec.europa.eu/economy_finance/events/2013/20131023_ecfin_workshop/pdf/burman_en.pdf.

⁵ Esta afirmación hecha por Leonard E. Burman no está muy clara, en una reunión de la Comisión Europea para tratar asuntos económicos y financieros llevada a cabo el 23 de octubre de 2013, Burman hizo la afirmación de que el concepto de gasto fiscal se había estado tratando desde 1867 por un tal David Gladstone, sin embargo no ofrece información adicional sobre este tema ni menciona una referencia, aunque es obvio que no se trata de William Gladstone, quien fuera miembro del parlamento británico y que en 1863 ya considerara que las deducciones por caridad –que son a todas luces gastos fiscales- no hacían ningún sentido pues iban contra el esfuerzo de llevar todo el control del gasto estatal, pues las deducciones escapaban a ese control.

⁶ Ídem.

⁷ Sánchez Armas, Marcial, “La teoría del gasto fiscal: un replanteamiento.”, *Universidad de la Laguna*, España, octubre de 1997, pp. 3-4, <ftp://tesis.bbtk.ull.es/ccssyhum/cs57.pdf>.

⁸ Burman, Leonard E. y Phaup, Marvin, “Tax expenditures, the size and efficiency of government, and

Posteriormente en 1968 el departamento de Tesoro de los Estados Unidos publicó el primer presupuesto de gastos fiscales.^{9 10} Dicho presupuesto se elaboró hasta el año de 1974, en este año la Ley de Reforma Presupuestaria de los Estados Unidos recogió e identificó los beneficios fiscales, aparte de definirlos. Se usó la definición a continuación reproducida: son gastos fiscales aquellas “pérdidas de ingresos atribuibles a disposiciones de las leyes federales que permiten una exclusión especial, exención o deducción de la renta bruta o que permiten un crédito especial, una alícuota impositiva preferente o un diferimiento de la deuda tributaria.”¹¹

A modo de aclaración es importante señalar que Surrey al atender a los gastos fiscales lo hizo siempre con el impuesto sobre la renta en mente, por ese motivo en el concepto anteriormente transcrito se hace referencia a la renta bruta; sin embargo, la evolución y perfeccionamiento del concepto ha llevado a considerar gasto fiscal no solo a las desviaciones en impuestos sobre la renta sino más bien sobre todos los impuestos. Se impuso además la obligación al presidente y a la Office of Management and Budget, de elaborar un análisis especial sobre gastos fiscales.

b. Alemania.

Ya se dijo que el concepto nace en Estados Unidos, pero acaso la República Federal de Alemania elaboró por primera vez en la historia un presupuesto de gasto fiscal. La Ley sobre Estabilidad y Crecimiento de la Economía del 8 de junio de 1967 impuso al gobierno la obligación de presentar al Bundestag y al Bundesrat (cámaras legislativas baja y alta respectivamente) un informe bianual que debía contener: a) el

implications for Budget reform.”, *University of Chicago Press*, EE. UU., volumen 26, julio de 2012, p. 96, <http://www.nber.org/chapters/c12563.pdf>.

⁹ Llamado en concreto: ANNUAL REPORT OF THE SECRETARY OF THE TREASURY ON THE STATE OF THE FINANCES FOR FISCAL YEAR 1968.

¹⁰ S. Surrey, Stanley y R. McDaniel, Paul, “The tax expenditure concept and the Budget reform act of 1974.”, *Boston College Law Review*, EE.UU., volumen 17, número 5, enero de 1976, p. 681, <http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/vii/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr>.

¹¹ *Ibidem.*, p. 683.

importe de las bonificaciones fiscales de los últimos cuatro años; b) las normas jurídicas que originaron las ayudas, este apartado debía contener los objetivos que se querían alcanzar con dichas ayudas y la fecha de entrada en vigor y de ser posible una previsión de la duración; c) “un comentario de los efectos económicos y sociales y una reflexión sobre el mantenimiento o no de la ayuda en el futuro”; d) una clasificación de las ayudas en cuatro categorías de acuerdo a los objetivos perseguidos.¹² Como se puede apreciar el informe debía ser bastante pormenorizado y sentó las bases para los actuales presupuestos de gastos fiscales, por lo cual no ha de pasarse por alto.

En Alemania y Estados Unidos ‘nacieron’ el presupuesto de gasto fiscal y el concepto de gasto fiscal. El desarrollo del tema ha iniciado desde aquí, con incontables comentarios sobre todo a la obra de Stanley S. Surrey, con adiciones y disminuciones a diversos aspectos sobre el gastos fiscal, que en capítulos posteriores podremos observar, a continuación, porque no hay mucho que decir, mencionaremos de manera anecdótica los antecedentes del gasto fiscal en México.¹³

c. México.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) elaboro por primera vez un documento relacionado con el gasto fiscal en el año de 2002, en específico dio a conocer el 25 de noviembre de 2002 un documento en el cual se estimaba el gasto fiscal. La estimación total ascendía a 329 mil 446 millones de pesos (mdp), equivalente a 5.3 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB). Se elabora un presupuesto de gastos fiscales en cumplimiento por lo dispuesto en la Ley de Ingresos, dicho presupuesto se debe entregar al Congreso de la Unión. Se elabora de forma bianual, es decir, para el año corriente y el siguiente, esto en caso de que la estructura de los impuestos federales se mantenga sin cambios. En caso contrario se

¹² Mijangos Borja, María de la Luz, op. cit., p. 449.

¹³ El desarrollo del tema del gasto fiscal en México se remonta al año de 2002, año en que se realizó por primera vez un presupuesto de gasto fiscal.

debe elaborar un presupuesto anual que contemple las modificaciones hechas a las leyes por el Poder Legislativo.

El primer presupuesto estaba integrado por 75 rubros de gastos fiscales, era de apenas 15 páginas. En los aspectos negativos casi la mitad de los rubros no disponían de estimaciones monetarias, además no contenía una definición de los gastos fiscales ni hacía referencia a la metodología usada para su estimación, se exponía solo la estimación.

En el año de 2007, la SHCP introdujo cambios sustanciales al presupuesto de gastos fiscales. Para ese año el documento se dividió en tres apartados. El primero de ellos señalaba el fundamento legal para la elaboración del documento así como una descripción de la función del presupuesto. El segundo apartado, integró por primera vez una definición y especifico la forma de medición de los gastos fiscales. El tercer y último apartado, denominado Principales Resultados, daba a conocer las estimaciones totales para los ejercicios fiscales de los años 2007 y 2008, dichas estimaciones eran aproximaciones a la recaudación potencial que se podía obtener eliminando los tratamientos fiscales diferenciales.

El último presupuesto de gastos fiscales elaborado por la SHCP se hizo en cumplimiento con lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación¹⁴ (LIF) para el Ejercicio Fiscal de 2015. Fue presentado a las comisiones

¹⁴ Artículo 25. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores a más tardar el 30 de junio de 2015, el Presupuesto de Gastos Fiscales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El presupuesto a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2016 en los siguientes términos:

- I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- II. La metodología utilizada para realizar la estimación.

de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, así como a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores.

El Presupuesto de Gastos Fiscales (para el año 2015) comprende los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal. El Presupuesto de Gastos Fiscales 2015 presenta los montos estimados para los ejercicios fiscales de 2015 y 2016.

Los impuestos incluidos en las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales 2015 son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas en materia tributaria establecidas en diversos Decretos Presidenciales.

Este último Presupuesto de Gastos Fiscales está organizado en tres secciones principales. La primera sección describe la función de un informe de esta naturaleza, así como la definición de los gastos fiscales y presenta un análisis general sobre las principales características de la medición de los gastos fiscales en México. La segunda sección incluye los resultados obtenidos para cada concepto, clasificándolos por impuesto y tipo de tratamiento, así como un análisis de los beneficios sociales y económicos asociados a aquellos gastos fiscales para los cuales es factible efectuar este análisis. Finalmente, la tercera sección describe los tratamientos diferenciales que se incluyen en el Presupuesto de Gastos Fiscales, las fuentes de información que se utilizaron para su estimación, así como la referencia legal que los sustenta. Como se podrá observar, la introducción del gasto fiscal en

-
- III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
 - IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
 - V. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

México no tiene más de 15 años y desde la introducción hasta el día de hoy no ha habido gran avance en la materia.

Con esto damos por terminado el pequeño repaso por los antecedentes y procederemos ahora a la elaboración del concepto de gasto fiscal y a la explicación de su sentido. Haremos referencia a la idea de la estructura normal de un tributo antes de entrar de lleno al análisis del gasto fiscal, el lector notara de inmediato el motivo del análisis previo de la estructura normal del tributo.

2. Gasto fiscal.

El primer requisito para poder hablar de gasto fiscal es "la existencia de un concepto ideal, de una definición estructural de la base del impuesto (de un sistema tributario ideal), no dependiente de consideraciones subjetivas, políticas o coyunturales."¹⁵ El gasto fiscal implica una desviación del sistema tributario normal o puro, cuyo único objetivo es la recaudación y no contiene ninguna clase de consideración de cualquier índole.¹⁶

a. Concepto de gasto fiscal.

A continuación reseñaremos los conceptos que varios autores y el gobierno mexicano han aportado o adoptado sobre el gasto fiscal, el lector no debería esperar encontrar grandes diferencias entre ellos, la gran mayoría de los autores que han tratado el tema del gasto fiscal usan como punto de referencia a Stanley S. Surrey. Se trata de una referencia obligada pues de él es el mérito por la acuñación del término gasto fiscal, por lo que los conceptos sucesivos tienden a parecerse, pues, acaso todos, devienen de la misma fuente, el concepto de Surrey, que es un

¹⁵ Sánchez Armas, Marcial, op. cit., p. 13.

¹⁶ Sobre la existencia o no del sistema fiscal puro se podrían aducir cuantimás argumentos pero para fines introductorios demos como buena la existencia de un sistema tributario puro.

concepto ampliamente aceptado según Douglas A. Kahn.^{17 18} El núcleo del concepto es entonces el mismo: al decir gasto fiscal nos estamos refiriendo a las cantidades de dinero que un Estado deja de ingresar a las arcas públicas por virtud de la aplicación, en materia tributaria, de regímenes especiales en el sistema de recaudación impositiva.

i. Stanley S. Surrey.

La designación “tax expenditures”, la original de gasto fiscal, fue utilizada por vez primera en los Estados Unidos de Norteamérica por Stanley S. Surrey en el año de 1967, en aquel entonces él era Secretario Asistente para la Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos, tal y como se había mencionado anteriormente.^{19 20} Para los países hispanohablantes la expresión ha sido traducida como gasto fiscal.²¹

Dice Stanley S. Surrey: esencialmente, el concepto de gasto fiscal, refiere la composición doble que tiene un impuesto. El primer elemento contiene las previsiones estructurales necesarias para la aplicación de un impuesto “normal”, tales como la definición de dicho impuesto. El segundo elemento consiste en las

¹⁷ A. Kahn, Douglas, “A proposed replacement of the tax expenditure concept and a different perspective on accelerated depreciation.”, *University of Michigan Law School Scholarship Repository*, EE.UU., volumen 41, número 1, 2014, p. 143, <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1945&context=articles>.

¹⁸ Desde luego, al ser Kahn estadounidense, refiere que el concepto de gasto fiscal ha sido ampliamente aceptado en los Estados Unidos de Norteamérica (EE. UU.) si bien no hay diferencias sustanciales entre los conceptos de estudiosos que se hayan del otro lado del mundo o en otro hemisferio ya que aparte de aplicarse los Gastos Fiscales en América lo hacen también en Europa de manera amplia.

¹⁹ Mijangos Borja, María de la Luz, op. cit., pp. 446-447.

²⁰ Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea, “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina.”, *Serie Macroeconomía del Desarrollo, Comisión Económica para América Latina y el Caribe*, Chile, número 77, enero de 2009, p.23, http://www.cepal.org/publicaciones/xml/2/35732/serie_md_77.pdf.

²¹ También son utilizadas, aunque con menos frecuencia, las expresiones gasto tributario o renuncia tributaria. Lo cual no influye en nada el significado pues este sigue siendo el de aquella recaudación que la hacienda pública deja de percibir en virtud de la aplicación regímenes impositivos especiales.

preferencias especiales encontradas en todos los impuestos.²² Estas preferencias especiales, también llamadas incentivos fiscales o subsidios fiscales, son desviaciones de la estructura impositiva normal y están diseñadas para favorecer una industria en particular, una actividad o una clase de personas. Dichas desviaciones toman muchas formas, tales como: deducciones, créditos, tasas preferenciales.

Cualquiera que sea su forma, estas desviaciones de la estructura normal del sistema impositivo representan esencialmente gasto gubernamental hacia las actividades favorecidas o grupos que son beneficiarios. Surrey continúa diciendo, dicho de otra forma cualquier gobierno que decida destinar dinero a la asistencia de una actividad o grupo puede elegir una variedad de métodos para entregar dicha asistencia. Una es el gasto directo y las formas que este pueda adoptar y otra, en contraste, es mediante el uso del sistema fiscal, por ejemplo reduciendo el impuesto aplicable, adoptando una exclusión especial o una deducción.²³

Para Surrey estas últimas medidas representan, en efecto, una asistencia monetaria. De ahí la palabra gasto. Habrá que remarcar que al hablar de gasto fiscal no estamos refiriéndonos técnicamente a un “gasto” sino a una “reducción”. Una reducción en los ingresos tributarios.

ii. María de la Luz Mijangos Borja.

Dice María de la Luz Mijangos “... se entiende por gasto fiscal la cantidad que el Estado deja de recaudar –no ingreso- en virtud de la concesión de algún beneficio en el sistema impositivo.”²⁴ Como se podrá apreciar en este concepto se especifica que

²² Según Rosanne Altshuler y Roberto Dietz, para que una disposición fiscal sea considerada gasto fiscal debe contradecir el propósito fundamental del sistema de recaudación. Altshuler, Rosanne y Dietz, Robert, “Tax expenditure estimation and reporting: a critical review.”, *NBER Working Paper Series*, EE. UU., artículo de trabajo 14263, agosto de 2008, p. 5, <http://www.nber.org/papers/w14263.pdf>.

²³ S. Surrey, Stanley y R. McDaniel, Paul, op. cit., p. 680.

²⁴ Mijangos Borja, María de la Luz, op. cit., pp. 443.

hacer referencia al concepto que tratamos de clarificar es describir una reducción, no un gasto.

Establece María de la Luz Mijangos cuatro aspectos para definir gasto fiscal: a) se trata de una reducción en los ingresos públicos; b) debe existir un beneficio fiscal que favorece a ciertos contribuyentes; c) ese beneficio supone una desviación de la estructura normal del impuesto y d) debe existir un objetivo político que se pretende lograr a través del establecimiento del beneficio fiscal.²⁵

iii. José M. Domínguez Martínez.

Encontramos una diferencia notable en el concepto aportado por este catedrático de Hacienda Pública pues dice lo siguiente: “Se trata de disposiciones que implican una excepción o desviación de la “norma impositiva” y que, en consecuencia, originan una pérdida en la recaudación.”²⁶

La expresión “pérdida en la recaudación” destaca pues no estamos hablando de una privación o carencia en lo que se tenía pues el gasto fiscal de ninguna manera implica que se recaude una cantidad y posteriormente por el régimen excepcional se devuelva. Y tampoco es un daño o menoscabo recibido en los dineros públicos. Podría resultar cierto que la palabra “pérdida” se esté usando para agregar dramatismo al concepto, quizá solo sea que no se medito mucho el empleo de dicha palabra. Aunque la idea sigue siendo la misma.

²⁵ Ibidem, p. 463.

²⁶ Domínguez Martínez, José M, op. cit., p. 5.

iv. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Comisión Europea y Barry Anderson.

Barry Anderson, en el año 2008, presentó su concepto de Gasto Fiscal, dice de este que pueden ser definidos como “disposiciones de la legislación, regulación o prácticas fiscales que reducen o posponen ingresos para una población comparativamente reducida de contribuyentes en relación con un punto de referencia del impuesto.”^{27 28}

Este concepto fue posteriormente adoptado por la OCDE²⁹ y la Comisión Europea,³⁰ aunque bien es cierto que se trata de un concepto bastante escueto, que quizá no resalta la sustancial desviación del sistema impositivo normal y añade a las ya mencionadas reducción y pérdida la palabra posponer que en general redirige a la disminución en la recaudación.

v. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Para la SHCP gasto fiscal significa “aquel tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura “normal” de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una renuncia de recaudación tributaria.”³¹

²⁷ Anderson, Barry, “Tax expenditures in OECD countries.”, *Fifth Annual Meeting of OECD-Asia SBO*, Tailandia, junio de 2008, p. 4, <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf>.

²⁸ “Tax expenditures can be defined as provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax.”

²⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Tax expenditures in OECD countries.”, 2010, p. 12, http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/segges/arquivos/ocde2011/oecd_tax.pdf.

³⁰ Comisión Europea, “Tax reforms in EU member states 2013, tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability.”, *Taxation Paper*, Unión Europea, número 38, p.55, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee5_en.pdf.

³¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), “Presupuesto de gastos fiscales 2015.”, México, 2014, pp. 5-6, http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2015.pdf.

Como se podrá notar no se observan diferencias sustanciales en el concepto anterior, se parece en mucho a los analizados previamente, no debería existir ningún problema en identificar claramente la idea básica del gasto fiscal si bien es cierto que en adelante se puedan presentar ciertas dificultades en señalar un gasto fiscal.

vi. Estados Unidos de Norteamérica.

Los Estados Unidos ofrecieron su propio concepto en una de sus leyes federales, según esta ley los gastos tributarios son “las pérdidas de ingresos atribuibles a las disposiciones fiscales federales que permiten una exclusión especial, excepción, o deducción del ingreso bruto o que prevean un crédito especial, un tipo de impuesto preferencial o un aplazamiento de la obligación tributaria”.^{32 33}

Ya vistos varios conceptos de gasto fiscal podemos notar que las diferencias no son grandes, comparten un núcleo como ya dijimos en la introducción de este apartado, casi todos los autores hablan de provisiones del sistema tributario que reducen la recaudación por introducir un régimen contributivo especial,³⁴ ósea que por definición todo gasto fiscal reduce la recaudación tributaria,³⁵ si bien existe imprecisión en los accesorios y quizá en la denominación, pues no es claro si se trata o no de un gasto. Ahora procederemos a exponer las formas que puede tomar un gasto fiscal, tema que nos ayudara a reconocerlos.

³² “Those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability”.

³³ Congreso de los Estados Unidos, “Budget act of 1974.” *Congressional Budget*, EE.UU., 1974, p. 508, <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/GPO-RIDDICK-1992/pdf/GPO-RIDDICK-1992-34.pdf>.

³⁴ Altshuler, Rosanne y Dietz, Robert, “Reconsidering tax expenditure estimation.”, *National Tax Journal*, EE. UU., volumen 64, junio de 2011, p. 459, <https://www.ntanet.org/NTJ/64/2/ntj-v64n02p459-89-reconsidering-tax-expenditure-estimation.pdf?v=%CE%B1>

³⁵ Domínguez Martínez, José M, op. cit., p. 14.

b. Tipos de gasto fiscal.

Domínguez Martínez reconoce los siguientes tipos de gasto fiscal: Exenciones: se trata de una exoneración total o parcial del impuesto a favor de los beneficiarios del gasto fiscal, con la consiguiente exclusión (total o parcial) de la base imponible. Reducciones: consisten en beneficios fiscales aplicables como minoraciones de la base imponible y que dan lugar a una base pagable inferior a la “normal” prevista en el impuesto. Tipos impositivos minorados: utilización de un tipo impositivo (o, en su caso, una tarifa) reducido en comparación con el estándar. Deducciones: consisten en beneficios fiscales aplicables como importes deducibles de la cuota íntegra.³⁶

El gasto fiscal puede “darse” en forma de exclusiones, exenciones o deducciones, créditos especiales, tasas preferenciales o diferimiento de las obligaciones fiscales según el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica.³⁷ Y según la SHCP en México los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: a) deducciones, b) exenciones, c) tasas reducidas, d) diferimientos y e) créditos fiscales. Adicionalmente, existen regímenes sectoriales que implican una pérdida recaudatoria y facilidades administrativas que tienen el mismo efecto. Las deducciones y las exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente el monto del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente. Los regímenes sectoriales pueden afectar todos los componentes de la estructura de un impuesto. Finalmente, las facilidades administrativas que se incluyen en los presupuestos de gastos fiscales se desvían de la estructura “normal” del impuesto, ya que constituyen excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base.³⁸

³⁶ Ibidem, p. 8.

³⁷ Congreso de los Estados Unidos, op. cit., p. 508.

³⁸ SHCP, op. cit., p. 6.

En concordancia con lo anterior nos indica José Félix Sanz Sanz que los gastos fiscales se pueden instrumentar en la forma de: a) Exenciones, es decir, aquellas operaciones que constituyen en un primer momento un hecho imponible (es decir, están sujetos al impuesto) y que posteriormente se decide declararlas exentas, por lo que no entrarán a formar parte de la base imponible; b) Desgravaciones, es decir, cantidades que minoran la base imponible; c) Deducciones o créditos fiscales en la cuota íntegra; d) Aplicación de tipos reducidos para determinadas situaciones especiales o por desarrollar determinadas actividades; y finalmente, e) gastos fiscales derivados de la simplificación administrativa.³⁹

La OCDE por su parte dice que los gastos fiscales pueden tomar distintas formas, que concuerdan plenamente con las ya anteriormente dichas. Existen según esta organización; a) exenciones: que son importes excluidos de la base imponible; b) indemnizaciones: cantidades deducidas desde el punto de referencia para llegar a la base imponible; c) créditos: cantidades deducidas de la obligación tributaria; d) tasa reducida: un tipo reducido del impuesto aplicado a una clase de contribuyentes o a las operaciones gravadas; y e) diferimiento de impuestos: un tratamiento que toma la forma de un retraso en el pago de impuestos.⁴⁰

c. Clasificación del gasto fiscal.

Ha sido mérito de la SHCP proponer la que a juicio de quien escribe es la mejor clasificación de los gastos fiscales, la cual hace en varias categorías y que ha sido recogida por otras instituciones y académicos.

³⁹ Sanz Sanz, José Félix, "Los gastos fiscales, un estudio.", *Documento de Trabajo, Universidad Complutense de Madrid*, España, número 9115, pp. 1-2, <http://eprints.ucm.es/25985/1/9115.pdf>.

⁴⁰ Tax expenditures may take a number of different forms: exemptions: amounts excluded from the tax base; allowances: amounts deducted from the benchmark to arrive at the tax base; credits: amounts deducted from tax liability; rate relief: a reduced rate of tax applied to a class of tax payers or taxable transactions; tax deferral: a relief that takes the form of a delay in paying tax.

Los gastos fiscales se pueden clasificar con base en la forma de aplicación del trato diferencial, dependiendo de si son relativamente generales o si sólo aplican para un grupo de contribuyentes. Un ejemplo de un gasto fiscal general es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA, que beneficia a todos los consumidores. Un gasto fiscal de aplicación particular es la reducción del ISR para los contribuyentes de cierto sector.

También se pueden clasificar los tratamientos diferenciales de acuerdo al proceso necesario para su obtención, ya que en algunos casos se requiere un proceso específico y en otros la aplicación es automática. Ejemplos de tratamientos diferenciales que requieren un trámite específico son los estímulos fiscales para el cine o el teatro que se otorgan en el ISR, en tanto que un tratamiento diferencial que no requiere trámite alguno, es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA.

d. Diferencias entre el gasto fiscal y el gasto directo.⁴¹

Desde el punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario es que el primero se desarrolla en dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o la transferencia, es decir, el gasto. Por su parte, en el segundo se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto aquellas dos etapas. En este sentido, la forma tradicional de presentar los ingresos netos de los gastos tributarios, viola el principio presupuestario de no compensación de ingresos y gastos.

Y por lo general, el gasto presupuestario directo está sujeto permanentemente al escrutinio público. La elaboración de un presupuesto anual, que debe ser sometido a la aprobación parlamentaria, así lo permite. Por el contrario, los gastos tributarios

⁴¹ Algunos estudiosos de los gastos fiscales creen que los gastos fiscales y los gastos directos sirven a los mismos propósitos lo cual no exime que existan entre ellos diferencias muy marcadas. En el capítulo IV hablaremos más sobre este aspecto.

quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y se someten a discusión parlamentaria sólo en ocasión de su aprobación inicial.

Neil Brooks⁴² distingue tres clases de diferencias entre gasto fiscal y gasto directo. 1) El proceso presupuestario: que implica como se planea y ejerce el gasto público respecto del gasto fiscal, siendo su análisis de su país de origen no hace mucho sentido que aquí lo reseñemos pues las diferencias entre Canadá y México a este respecto son notables, solamente debe quedar claro que la planeación de ambos es distinta y necesitan procesos específicos. 2) Beneficiarios: mientras que en el gasto directo se puede seleccionar directamente a los beneficiarios en el caso del gasto fiscal los beneficiarios serán invariablemente los contribuyentes, quedando fuera de las transferencias todos aquellos que no tributen.⁴³ 3) Percepción pública: supuestamente el gobierno y la población no perciben el gasto fiscal como subsidios, lo cual en principio implica que el gobierno no siente la necesidad de justificar el gasto fiscal de la misma forma en que justifica el gasto directo, a continuación tenemos que los costos que los gastos directos generan son bien conocidos y la cuestión de si los beneficios justifican sus costos está bien discernida pues es materia de discusión, por otro lado es imposible determinar cuánto cuestan los gastos fiscales pues no pareciera que generen gastos, además, para Canadá, esa información no es recabada, pues generaría gastos.⁴⁴ Una última diferencia respecto a la percepción entre gasto directo y gasto fiscal es que se piensa que los gastos directos no generan costos y por eso se dispensan a diestra y siniestra e incluso se tolera en ellos el desperdicio, el poco cuidado e incluso la corrupción.

⁴² Brooks, Neil, "The tax expenditure concept.", *Canadian Taxation*, Canadá, volumen 1, 1979, p. 32-34, http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=2139&context=scholarly_works.

⁴³ Neil Brooks apunta a este respecto que además de que solamente se benefician los contribuyentes, también pasa que quienes más absorben los gastos fiscales son las personas con mayores ingresos y la diferencia es abismal entre contribuyentes, algo que él califica como grotesco, para su país no señala un porcentaje específico pero dice que –para el año de 1979- en Estados Unidos el 33% de todos los gastos fiscales fueron absorbidos por el 1.4% de los contribuyentes que más ingresos tienen.

⁴⁴ Para el autor que ahora comentamos resulta curioso que el gobierno esté dispuesto a gastar billones en manejo de programas de gasto directo pero se muestre renuente a gastos unos millones en el intento de recopilar información sobre el gasto fiscal.

e. Medición del gasto fiscal.

Los gastos fiscales, como elementos de política pública, requieren un análisis exhaustivo, igual al que son sometidos los gastos directos, la medición de los gastos fiscales contribuye invariablemente a la transparencia y mejora de la política fiscal. La medición tendrá al fin y al cabo el propósito de proveer información útil para el mejoramiento del gasto fiscal y la consecución de sus fines. Dice Justin Tyson, que además, cuantificar el gasto fiscal sirve para la comprensión de estos y para formar una discusión informada sobre sus aspectos.⁴⁵

No podríamos hablar de discrepancia respecto de los métodos que existen para medir el gasto fiscal, pero es acertado aseverar que algunos académicos reconocen un solo método en contraposición con otros que reconocen la existencia de varios, por ejemplo Edward Whitehouse dice que los gastos fiscales se calculan utilizando el método de los ingresos no devengados, que calcula el impuesto que se habría pagado si el beneficio fiscal fuese retirado, y el comportamiento económico se mantuviera sin cambios.^{46 47} Y por otro lado, tenemos a la OCDE y a Barry Anderson⁴⁸ que dicen que existen tres métodos para medir los gastos fiscales, además la SHCP los reconoce como buenos. Es porque la SHCP los toma como buenos que a continuación haremos mención de ellos.

⁴⁵ Tyson, Justin, "Reforming tax expenditures in Italy: What, why, and how?", *IMF Working Paper*, Unión Europea, 2014, p. 5, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf>.

⁴⁶ "Tax expenditures are usually calculated using the so-called 'revenue forgone' method, which computes the tax that would have been payable *ceteris paribus* if the tax concession were removed, and economic behaviour remained unchanged."

⁴⁷ Whitehouse, Edward, "The tax treatment of funded pensions.", *Axia Economics*, Inglaterra, p. 27, <https://search.oecd.org/finance/private-pensions/2391559.pdf>.

⁴⁸ Anderson, Barry, op. cit., p. 5.

i. Pérdida de ingresos.

Se basa en cuantificar el monto de los ingresos fiscales no percibidos con motivo de la aplicación de un régimen de excepción. La evaluación del coste de una desgravación se efectúa “ex post” comparando las legislaciones con y sin las disposiciones en cuestión. Este método se basa en el supuesto de un comportamiento inalterado por parte de los contribuyentes.

ii. Ganancia de ingresos.

Contempla el ingreso adicional que podría ser obtenido por Hacienda en el supuesto de suprimir una desgravación fiscal, pero, a diferencia del caso anterior, teniendo en cuenta los efectos secundarios que la supresión tendría tales como modificar el comportamiento de los contribuyentes, repercusiones sobre la actividad económica y el impacto sobre otros impuestos.

iii. Gasto equivalente.

Consiste en la estimación del presupuesto necesario para efectuar un gasto directo en vez de hacer una transferencia mediante un gasto fiscal.

El primer método es, según Domínguez Martínez,⁴⁹ la SHCP⁵⁰ y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en conjunto con el Fondo Monetario Internacional (FMI), el que más se utiliza aún y cuando no tiene en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes ni del gobierno, que claro son muy difíciles de calcular.

⁴⁹ Domínguez Martínez, José M., op. cit., pp. 9-10.

⁵⁰ SHCP, op. cit., p. 10.

En México se utiliza el método de pérdida de ingresos, el cual ya fue explicado. La SHCP resalta que los resultados obtenidos con este método son sólo aproximaciones de la cantidad de recursos que se podrían recaudar de suprimir los gastos fiscales, y que de ningún modo consideran las variaciones en la conducta de los contribuyentes por la eliminación de los tratamientos diferenciales ni las repercusiones en el resto de la economía.

Además añade formas de cálculo para el método de pérdida de ingresos, los cuales apunta se aplican dependiendo de la información disponible y del tipo de tratamiento diferencial de que se trate.

- *Obtención directa desde las estadísticas de ingresos:* Para el particular de los créditos, los contribuyentes deben reportar información en sus declaraciones fiscales, que se almacena en bases de datos de las que se puede obtener la información del gasto fiscal. En este caso, la estimación del gasto fiscal corresponde al monto que reportan los contribuyentes.

- *“Estimaciones con estadísticas agregadas:* Consiste en realizar operaciones aritméticas sobre estadísticas a nivel agregado, como las de cuentas nacionales o información de las declaraciones fiscales de los contribuyentes.”⁵¹

- *Modelos de simulación agregada:* Esta metodología es similar a la anterior, ya que se utilizan estadísticas agregadas de fuentes tributarias, así como de cuentas nacionales y encuestas, entre otras. La diferencia está en que aquí se requiere de un mayor nivel de desglose o apertura de las estadísticas agregadas, así como la aplicación de supuestos y de operaciones matemáticas de mayor complejidad para simular los efectos agregados que tendría la modificación del sistema tributario.

- *Modelos de micro simulación:* Estos modelos analizan datos de las declaraciones fiscales de los contribuyentes a nivel individual, así como de fuentes alternativas,

⁵¹ Ibidem, p. 11.

como son encuestas o estados financieros de las empresas. Esta metodología consiste en la estimación de los impuestos a pagar por cada contribuyente aplicando las reglas del régimen fiscal “normal”.

La información a partir de la cual se realizan las estimaciones del valor de los gastos fiscales en México proviene de las declaraciones de impuestos y dictámenes que para efectos fiscales presentan los contribuyentes, así como de otras fuentes complementarias de información cuando ello es necesario. La información más reciente disponible de las declaraciones anuales e informativas, así como de los dictámenes fiscales que presentan los contribuyentes fue proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para la estimación de algunos conceptos de gastos fiscales, para los que no existen datos fiscales, se utilizan otras fuentes de información como: la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH); el Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM) y la Cuenta Satélite de Turismo, todas publicadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI); estadísticas del Banco de México; del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR); de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), así como de cámaras y asociaciones empresariales.

f. Presupuesto de gastos fiscales.

Ahora analizaremos una figura de vital importancia para el gasto fiscal: el documento que los recoge, estima y define, hablamos desde luego de los presupuestos de gastos fiscales.

Los presupuestos de gastos fiscales tienen su origen en la década de los setentas, después de ideado el concepto por Stanley S. Surrey. Alemania y Estados Unidos se convirtieron en los primeros países en elaborar algo parecido a un presupuesto de gastos fiscal y reportarlo a sus parlamentos. Para 1983 Australia, Austria, Canadá,

Francia y España también identificaban los gastos fiscales y los reportaban y ya para 1996 casi todos los países miembros de la OCDE median y reportaban los gastos fiscales.⁵²

La OCDE considera como requisito fundamental para la transparencia del gasto fiscal, la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales. El Presupuesto de Gastos Fiscales, según la SHCP, permite identificar los beneficios tributarios que son otorgados por el sistema impositivo, el señalamiento de estos permite estimar su impacto sobre los ingresos tributarios y también permite conocer minuciosamente las “características de cada uno de los impuestos y aquellas áreas que podrían incrementar el potencial recaudatorio de los distintos gravámenes.”⁵³

Desde el punto de vista de las políticas públicas, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último.

Como señala la OCDE, un control menos riguroso de los gastos tributarios en relación con los gastos directos crea incentivos para establecer subsidios y transferencias en la forma de los primeros, al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección. Esto hace peligrar las funciones distributivas, macroeconómicas y administrativas del presupuesto y puede poner en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.

Señalan Villela, Lemgruber y Jorratt que los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que dan cuenta de los problemas que arriba se señalan. En efecto, le otorgan transparencia al uso de las concesiones tributarias y facilitan el adecuado control de éstas y la asignación más eficiente de los recursos. No hay un

⁵² Annual Meeting of Senior Budget Officials (25:19 mayo 2004: Madrid España). *Best practice guidelines, off Budget and tax expenditures*. p. 10.

⁵³ SHCP, op. cit., p. 4.

formato estándar para los presupuestos de gastos tributarios, por lo que su estructura y su contenido difieren bastante entre un país y otro.

Sin embargo, algunos elementos que frecuentemente se incluyen en ellos son los siguientes: I.- Definiciones, conceptos y cobertura; II.- Descripción de los impuestos de referencia; III.- Descripción de los gastos tributarios; IV.- Estimaciones de los gastos tributarios históricos (uno o más años); V.- Proyecciones de los gastos tributarios (uno o más años) y VI.- Metodologías de estimación. Lo que sí se puede hallar en tales presupuestos son algunas directrices de buenas prácticas internacionales que ponen el acento en la importancia de la estimación y presentación de informes de presupuestos de gastos tributarios. En particular, la OCDE y el FMI han tratado el tema en algunos de sus manuales y directrices. Los cuadros I y II presentan un resumen de las recomendaciones de la OCDE y del FMI sobre gastos tributarios.

Cuadro 1. OCDE: Directrices de mejores prácticas para los gastos tributarios

Identificación de los gastos tributarios

1. Los gastos tributarios deberían ser identificados mediante el uso de un impuesto de referencia. La referencia no tiene que representar necesariamente la base tributaria normativa, sino que debería ser global y única.

Control presupuestario de los gastos tributarios

2. Todos los gastos tributarios tendrían que ser estimados e integrados en la documentación sobre gastos presentada a las autoridades de presupuesto, para todos los impuestos relevantes. Los gastos directos y los gastos tributarios deberían aparecer “frente a frente” en esta documentación, para el mismo número de años.

3. Los gastos tributarios tendrían que ser incluidos en los límites del gasto total, o bien habría que establecer un límite específico para ellos. Los gastos tributarios en exceso deberían ser totalmente compensados, al menos cuando se originen en cambios de política. Si se utiliza un límite específico para los gastos tributarios, la compensación puede tener lugar dentro de ese límite o mediante la reducción del límite del gasto regular.

4. Todos los gastos tributarios deberían ser revisados en la misma forma que los gastos regulares en el proceso presupuestario anual. Tendrían que ser revisados por el personal de los ministerios y de la oficina de presupuestos de la misma forma que los gastos regulares. Deberían ser sometidos a

procedimientos especiales de evaluación, incluyendo la revisión de programas, de la misma forma que los gastos regulares.

5. Los gastos tributarios tendrían que ser asignados a los ministerios.

Estimación de los gastos tributarios

6. Los gastos tributarios deberían ser estimados por el método del ingreso renunciado, corregidos por un margen tributario equivalente, si una transferencia equivalente está sujeta a impuestos (o por el método del subsidio equivalente).

7. La responsabilidad por la estimación de los gastos tributarios tendría que recaer en el Ministerio de Hacienda.

Cuadro 2. Referencias al gasto tributario en el Manual de Transparencia Fiscal del

FMI: El Manual de Transparencia Fiscal del FMI recopila las buenas prácticas en materia de finanzas públicas e incluye referencias explícitas a los gastos tributarios. A continuación se presentan las principales referencias del Manual sobre el tema.

- Los documentos presupuestarios deberán incluir estados de cuentas en los que se describan la naturaleza y la importancia fiscal de los pasivos contingentes y el gasto tributario del gobierno central y de las actividades cuasifiscales.

- Gasto tributario: En este concepto se incluyen las exenciones de la base tributaria, las deducciones del ingreso bruto, los créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, las reducciones de la tasa impositiva y los diferimientos del pago de impuestos (como la depreciación acelerada). A menudo, los efectos del gasto tributario son idénticos a los de los programas de gasto explícitos. Por ejemplo, puede prestarse asistencia a particulares, familias o empresas mediante programas de gasto o un tratamiento concesionario de los impuestos. Sin embargo, el gasto fiscal, una vez presentado, no requiere la aprobación anual formal del poder legislativo (aunque algunos pueden estar sujetos a cláusulas de caducidad) y, por lo tanto, no están expuestos al mismo escrutinio que el gasto efectivo. Esto quiere decir que la proliferación del gasto fiscal puede dar como resultado una seria pérdida de transparencia.

- La inclusión de una declaración sobre las principales partidas de gasto tributario del gobierno central, como parte de la documentación presupuestaria, es un requisito básico de la transparencia fiscal. Este tipo de declaración deberá indicar el propósito de política pública de cada asignación, su duración y el beneficiario al que está dirigida. En la medida de lo posible, deberán cuantificarse las principales partidas de gasto tributario.

- En las directrices sobre mejores prácticas de la OCDE se incluye la de suministrar en la documentación presupuestaria los costos estimados de todo el gasto tributario, además de comentar, en la medida de lo posible, el gasto tributario y el gasto general que han de combinarse. Si bien la estimación de los costos puede presentar serias dificultades, la declaración del costo aproximado del

gasto fiscal y la descripción de las bases de las estimaciones pueden mejorar significativamente la transparencia. Varios países de la OCDE publican con regularidad estimaciones del gasto tributario.

- En el caso de que haya importantes niveles subnacionales de gobierno, deberá publicarse su saldo fiscal agregado y el saldo fiscal consolidado del gobierno general. Los niveles subnacionales de gobierno también deberán declarar públicamente sus actividades extrapresupuestarias, la deuda y los activos financieros, los pasivos contingentes y el gasto tributario, así como las actividades cuasifiscales de las instituciones financieras públicas y de las empresas públicas no financieras que están bajo su control.

54

Sin embargo, un presupuesto de gastos fiscales no es un documento confiable en un 100 %, aun y cuando se quiera una fiabilidad total no es muy posible pues la suma de los gastos fiscales asociados a cada tratamiento diferencial no puede considerarse como una estimación de la recaudación fiscal que se obtendría si se eliminasen los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales.

Y esto se debe a que los presupuestos solo son análisis monetarios que no toman en cuenta aspectos como las repercusiones de los gastos fiscales en la economía macro y micro, el comportamiento que se obtendría de los contribuyentes si los gastos fiscales desaparecieran, ni las interacciones entre los gastos fiscales y otros aspectos económicos.

i. Diferencia entre el Presupuesto de Egresos y el Presupuesto de gastos fiscales.

Los montos reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales, a diferencia de los recursos contenidos en un Presupuesto de Egresos convencional, corresponden a estimaciones de ingresos que el erario deja de percibir por la autoaplicación por parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales de los diversos impuestos. Así, mientras que en el Presupuesto de Egresos convencional, previo al establecimiento de la forma en que

⁵⁴ Villela Luiz *et al.*, op. cit., p. 15-16.

se distribuirán los recursos, se requiere contar con los ingresos o recursos que den la suficiencia presupuestaria para atender los diversos programas de gasto, en el Presupuesto de Gastos Fiscales se reportan las estimaciones de las renunciaciones recaudatorias.

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene la evaluación monetaria de la pérdida recaudatoria generada por los tratamientos fiscales diferenciales y no representa un programa para realizar gastos en una serie de actividades, sectores o regiones, como ocurre con el Presupuesto de Egresos de la Federación. El objetivo de este reporte es presentar una cuantificación de las pérdidas recaudatorias asociadas a los gastos fiscales vigentes.

Por la naturaleza autoaplicativa en general de las disposiciones tributarias, los gastos fiscales dependen de la realización de los actos o actividades que les dan origen, lo cual contrasta con el Presupuesto de Egresos convencional, en el cual se determina el monto que se destinará a la atención de un determinado programa, grupo o función.

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

Capítulo II. Ventajas y desventajas de la aplicación del gasto fiscal según la literatura especializada.

En este apartado, atendiendo a varios estudiosos del gasto fiscal (Stanley S. Surrey, José M. Domínguez Martínez, Marcelo Tokman R., José Rodríguez C., Cristóbal Marshall S., María de la Luz Mijangos Borja, el FMI y Villela, Lemgruber y Jorratt.⁵⁵), expondremos las razones que se tienen para elegir entre el gasto fiscal o el gasto directo, expondremos también las ventajas y desventajas que tiene uno respecto del otro, qué causa la elección y cuáles son las consecuencias posibles de la decisión. Muy probablemente se pregunte el lector ¿Por qué no se separa la información en ventajas y desventajas? La razón es que los autores que se mencionan a continuación brindan sus razones conjugadas, en especial señalamos dos cuadros que señalan conjuntamente las ventajas y desventajas, estos cuadros son especialmente importantes y ampliamente referidos en la literatura especializada.

David Weisbach y Jacob Nussim dicen que “la idea básica detrás de los gastos fiscales es que cualquier programa gubernamental puede ser implementado a través del gasto directo o a través del sistema fiscal.”^{56 57} Se puede entonces elegir, el programa que se desea implementar puede ser ejecutado ya sea gastando o aplicando regímenes excepcionales de tributación. Weisbach, para enfatizar, dice que los “gastos fiscales pueden servir como sustitutos de los gastos directos.”^{58 59 60}

⁵⁵ Se escogieron estos autores pues se encontró que son ampliamente reconocidos y existen referencias a ellos en buena parte del mundo, exceptuando quizá a María de la Luz Mijangos a quien se incluye para tener referencia de un estudioso de origen mexicano.

⁵⁶ “The basic idea behind tax expenditures is that any government program can be implemented through a direct expenditure or through the tax system”

⁵⁷ Weisbach, David A., y Nussim, Jacob, “The integration of tax and spending programs.”, *113 Yale Law Journal*, EE. UU., número 955, 2004, p. 972, http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3032&context=journal_articles.

⁵⁸ “Tax expenditures can act as substitutes for direct expenditures”

⁵⁹ Weisbach, David A., “Tax expenditures, principal-agent problems, and redundancy.”, *Washington University Law Review*, EE. UU., volumen 84, 2006, p. 1830, http://openscholarship.wustl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1224&context=law_lawreview.

⁶⁰ Allen Schick manifiesta una idea contraria, dice que los gastos fiscales y los gastos directos no pueden ser considerados como sustitutos naturales, pues sus efectos distribucionales y sociales son diferentes, además de

Teniendo entonces opciones ¿Cómo se debe elegir? Marcelo Tokman Ramos, Jorge Rodríguez Cabello y Cristóbal Marshall Silva en un Artículo llamado Las Excepciones Tributarias como Herramienta de Política Pública dedican una sección al análisis de las ventajas y desventajas que presentan las excepciones tributarias, pero primeramente apuntan correctamente que las excepciones tributarias tienen costos y beneficios y son por tanto susceptibles de comparación con el gasto directo. En vista de la existencia de alternativas es prioritaria la identificación del sistema de implementación que alcance de mejor manera el objetivo buscado.⁶¹

Razones vertidas por:

1. Stanley S. Surrey

Desde Stanley Surrey, quien acuñase el término gasto fiscal, se ha tratado de responder a la pregunta ¿Qué es mejor, gasto directo o gasto fiscal? Stanley Surrey, por ejemplo, se declaró en contra del gasto fiscal, en su opinión los gastos fiscales son un método inferior para implementar la política pública. Desde que fue Stanley quien significó el gasto fiscal su opinión es importante, pero no irrefutable, en suma decía Surrey que los gastos fiscales eran una mala política pública y Weisbach y Nussim por otro lado dicen que aquello no tiene nada que ver, importa la planeación. Para Stanley Surrey era preferible que el gobierno utilizara programas de gasto directo por las siguientes razones⁶²: I.- Los gastos fiscales son regresivos por naturaleza y lógicamente solo benefician a quienes pagan impuestos. II.- Los gastos tributarios generan ganancias inesperadas pues crean estímulos para que las

que tienen un costo social, si bien no profundiza en el tema. Schick, Allen, "Off-budget expenditure: an economic and political framework.", *OCDE Journal on Budgeting*, EE. UU., volumen 7, número 3, 2007, p. 11, <https://www.oecd.org/gov/budgeting/43411741.pdf>.

⁶¹ Tokman R., Marcelo, et. al., "Las excepciones tributarias como herramienta de política pública.", *Estudios Públicos*, Centro de Estudios Públicos Chile, Chile, número 102, p. 88, <http://docplayer.es/4913677-Www-cepchile-cl-estudio-las-excepciones-tributarias-como-herramienta-de-politica-publica.html>.

⁶² No se incluyen todas las razones, se encuentran solo las que a juicio de quien escribe son las más importantes.

personas hagan lo que de todas formas habrían hecho. III.- Los gastos fiscales son más difíciles de administrar y controlar. Es más difícil controlar un sistema con muchas excepciones, pues hay más aspectos de los que estar atento. IV.- Los gastos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados, si se favorece con las concesiones a un sector específico de la economía, se produce un desvío de recursos hacia el sector favorecido. V.- Los gastos fiscales obligan a mantener elevadas las tasas de los impuestos, pues para recaudar una cantidad se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de tratamientos diferenciales.

Desde luego tales argumentos en contra pueden ser contestados. David Weisbach y Jacob Nussim dicen que tales “dificultades” se pueden superar diseñando gastos fiscales que puedan ser implementados del mismo modo que los gastos directos.⁶³ Del mismo se expresan Tokman, Rodríguez y Marshall: la elección del método más idóneo varía, dependiendo, entre otros motivos, del diseño de los instrumentos.⁶⁴

2. José M. Domínguez Martínez.

Este académico ha tenido a bien elaborar un cuadro en el cual confronta al gasto fiscal y al gasto directo, el cuadro es de una sencillez excepcional lo cual facilita en extremo su comprensión, ilustra de manera magnífica la contraposición entre los diferentes tipos de gasto, es ideal para formarse una idea de en qué puntos conviene la instrumentación del gasto fiscal, a continuación lo transcribimos.

Gastos fiscales vs Gastos directos: una comparación general. Elaborado por José M. Domínguez Martínez.⁶⁵

⁶³ Weisbach, David A., y Nussim, Jacob, op. cit., p. 978.

⁶⁴ Tokman R., Marcelo, et. al., op. cit., p. 96.

⁶⁵ Domínguez Martínez, José M., op. cit., p. 17.

Aspecto	Gastos Fiscales	Gastos Directos
Concepto	Ambiguo.	Inequívoco.
Cuantificación	Problemática.	Directa.
Beneficiarios	Declarantes/Contribuyentes (según requisitos).	Población (según requisitos).
Accesibilidad	Automática.	Sujeta a trámites.
Importe total	Sin límite.	Dentro de dotación presupuestaria.
Permanencia	Continuada, salvo derogaciones o vigencia temporal.	Sujeta a aprobación anual o a un programa plurianual.
Tamaño sector público	Infravaloración.	Reflejo adecuado.
Ventajas individuales	Según forma de instrumentación y graduación.	Según graduación (condicionadas a tributación).
Equidad	Problema de exclusión de no declarantes/no contribuyentes.	Posibles problemas por falta de dotación ante personas en iguales circunstancias.
Eficiencia	Alteración de decisiones económicas.	Alteración de decisiones económicas.
Eficacia	Posibilidad del “efecto beneficio inesperado”.	Posibilidad del “efecto beneficio inesperado”.
Distribución	Medidas adaptables a objetivos. Posibilidad de capitalización.	Medidas adaptables a objetivos. Posibilidad de capitalización.
Costes de cumplimiento	Bajos (elevados en caso de la complejidad normativa).	Medios.
Costes administrativos	Reducidos.	Elevados.
Transparencia	Reducida.	Mayor.
Control	Sólo a través de comprobaciones “ex post”	“Ex ante” y “Ex post”.
Competencia fiscal territorial	Relevancia en decisiones de localización.	No automatismo.
Evaluación	Posibilidad de aplicar el criterio de la relación coste-eficacia.	Posibilidad de aplicar el criterio de la relación coste-eficacia.

En una forma bastante sintética y práctica, no por eso deficiente, se nos ofrece información sobre puntos bastantes relevantes del gasto fiscal y como este se comporta en comparación con el gasto directo, el tratamiento del tema por parte de José M. Domínguez Martínez continua en su libro “Sistemas Fiscales: Teoría y Práctica”, aquí se nos da un panorama más amplio sobre las ventajas y desventajas del gasto fiscal, a continuación las parafraseamos.

- *Equidad*: primeramente dice que la aplicación de políticas sociales a través del sistema impositivo deja fuera a todas aquellas personas no contribuyentes y existe siempre la posibilidad de que los gastos fiscales sean absorbidos por los contribuyentes con mejores ingresos, esto, según dice Domínguez, es una preocupación tradicional, asegura además que cuando los “beneficios fiscales se articulan mediante reducciones de la base imponible, pueden tener un efecto regresivo.” Y a continuación nos ofrece una reflexión sobre los tipos reducidos respecto del IVA; según él si las tasas afectan a bienes y servicios de la canasta de consumo de las familias con menores ingresos, se logra un efecto positivo desde el punto de vista redistributivo, pero estas tasas también benefician a las familias de mejores ingresos, por lo que podrían alcanzarse los mismos objetivos redistributivos a un menor coste a través de programas de gasto directo.

Por otra parte, dice, beneficios fiscales asociados al ahorro para la jubilación y la vivienda son aprovechados por los contribuyentes con mayores ingresos. En algunos casos, el acceso a los regímenes fiscales excepcionales depende del acceso a un asesoramiento especializado que permita sacar provecho de las oportunidades existentes en la legislación fiscal.

José M. Domínguez citando a la OCDE⁶⁶ dice que estimar los efectos distributivos de los gastos fiscales es una tarea grande y compleja y existe disputa sobre cuál es la mejor forma de medir la regresividad o progresividad de los gastos fiscales.

⁶⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, op. cit., p. 17.

- *Eficiencia*: para José M. Domínguez es importante saber si los gastos fiscales favorecen o perjudican la eficiencia económica, esto es, en qué medida influyen el comportamiento del contribuyente de manera deseable o de forma indeseable. La dificultad de evaluar los gastos fiscales tiene también un papel importante aquí. La aplicación de beneficios fiscales selectivos puede significar un movimiento hacia ciertos sectores y un alejamiento de otros, así la introducción de incentivos fiscales puede crear distorsiones no previstas que inciden en la eficiencia económica. Señala Domínguez un gasto fiscal eficiente: la utilización de los incentivos fiscales que hacen que merezca la pena trabajar (“make work pay”–MWP–tax incentives). Estas políticas pretenden, por un lado, hacer más atractivo el trabajo proveyendo un incentivo financiero a quienes están desempleados o inactivos para estar ocupados.

- *Complejidad*: según Domínguez la sola existencia de los gastos fiscales implica una separación del principio de transparencia de los impuestos. La complejidad dependerá de cuantos y que tan relacionados estén los gastos fiscales y de la facilidad de su percepción directa y añade que los gastos fiscales, debido a la complejidad, crean las condiciones necesarias para que prospere la actuación de grupos de intereses especiales.

Los gastos fiscales al ser desviaciones de la estructura normal conllevan costes pues generan una mayor complejidad y, en ese sentido, atentan contra otro principio, el principio impositivo de economía, aumentan los costes administrativos como los de cumplimiento. Una elevada complejidad contribuye también a una mayor inequidad de los gastos fiscales, por ejemplo en el caso de los costos para el aprovechamiento de las oportunidades ofrecidas por las normas fiscales estos se configuran como una barrera para determinados contribuyentes.

-*Eficacia*: el autor reseñado menciona aquí una parte importantísima “Al menos teóricamente, todo gasto fiscal pretende la consecución de algún objetivo de política social o económica. Un primer paso lógico ante la evaluación de cualquier medida es especificar el objetivo que se pretende y fundamentar inicialmente la puesta en

marcha de alguna actuación por el sector público. Posteriormente, es necesario determinar en qué grado se alcanza el objetivo planteado y en qué coste se ha incurrido (relación coste-eficacia).⁶⁷ Según el, solo debería existir gasto público para casos en los que verdaderamente se promueva una actuación que no se habría llevado a cabo sin mediación del gasto, y continua diciendo que por el contrario es frecuente que parte del gasto sea estéril pues se limita a recompensar una actuación que habría tenido lugar en cualquier caso, por lo que se recibe un beneficio inesperado.

Domínguez concluye diciendo que del análisis comparativo parece indicar que existen más desventajas que ventajas en el gasto fiscal, con lo cual ya podemos hacernos una idea, el gasto directo podría resultar mejor que el gasto fiscal.

3. Tokman, Rodríguez y Martínez.

En otro trabajo soberbio, Tokman, Rodríguez y Martínez también sintetizan sus razones en un cuadro a continuación reproducido.

Gastos fiscales vs. Gastos directos: comparación de sus ventajas e inconvenientes. Elaborada por Tokman, Rodríguez y Marshall.⁶⁸

Dimensión	Gastos fiscales	Gastos directos
Accesibilidad de beneficiarios	Simple por su automaticidad.	Más compleja, pues requiere selección.
Costos administrativos	Bajos para la franquicia, pero altos para el sistema tributario como un todo, por complejizarlo.	De nivel medio, por la necesidad de un sistema de selección y asignación.
Posibles malos usos	Espacios para elusión, evasión	Espacios para arbitrariedades

⁶⁷ Domínguez Martínez, José M., op. cit., p. 13.

⁶⁸ Tokman R., Marcelo, et. al., op. cit., p. 74.

	y la búsqueda de rentas.	y captura del ente asignador.
Flexibilidad	Opera con leyes permanentes, generando estabilidad, pero también inercia.	Opera con presupuestos, evaluaciones y reasignaciones periódicas.
Transparencia y rendición de cuentas	Su automaticidad no considera formas de control ni rendición de cuentas.	Al ser un gasto gubernamental, debe ser aprobado por el Congreso.
Control de gastos	Gastos determinados ex post inciertos y no acotables, pudiendo generar desequilibrios fiscales.	Gasto programado u controlado acotado a Ley de Presupuestos.
Efectividad	No se puede asegurar adicionalidad en la acción que se desea fomentar. Se financian casos inframarginales.	Riesgo de desplazamiento del accionar privado y dificultad para asegurar adicionalidad.
Equidad	Sólo acceden quienes tributan, y más intensivamente quienes tienen mayores ingresos.	La discrecionalidad puede facilitar un acceso más equitativo, posibilitando la focalización de beneficiarios.

José M. Domínguez Martínez apunta que comparte la opinión arriba vertida, pero señala que las deficiencias anotadas obedecen más que al gasto fiscal a problemas surgidos en la práctica y que son consecuencia de no asimilar el gasto fiscal a un programa de gasto público.⁶⁹

Como también hace Domínguez Martínez los autores que ahora reseñamos, desarrollan los tópicos de su tabla.

- *Accesibilidad de beneficiarios*: esto implica ventajas y desventajas, considérese un gasto fiscal que opera de manera automática y un programa de subsidios que requiere de un sistema de selección de beneficiarios, para los beneficiarios representa una ventaja pues el gasto fiscal implica un acceso más simple. Pero para

⁶⁹ Domínguez Martínez, José M., op. cit., p. 16.

la autoridad representa una desventaja pues la automaticidad del beneficio limita su capacidad de focalizar el gasto, por lo que se asigna sin reconocimiento de necesidades específicas.

- *Costos administrativos*: según, los costos administrativos para gestionar un gasto fiscal suelen ser menores que los de gestionar un sistema de gasto directo si este requiere postulación y selección de beneficiarios. Pero los gastos fiscales generan costos adicionales al sistema impositivo, pues abren la posibilidad de evasión y elusión lo cual dificulta la fiscalización. Esto aumenta la complejidad del sistema tributario.

- *Posibles malos usos*: los gastos fiscales vuelven más complejo el sistema tributario lo que dificulta la tarea fiscalizadora. Existe siempre la posibilidad de que se presente la evasión y elusión, lo cual indudablemente propicia que los gastos fiscales terminen siendo aprovechados por agentes distintos y para fines diferentes de los deseados al establecerse el gasto fiscal. El gasto directo por el contrario permite que se tenga control sobre la asignación, lo cual de ninguna manera exime de malos usos por ejemplo de quien asigne el gasto (desvío de recursos).

- *Flexibilidad*: los gastos fiscales (en México y en Chile, país de los autores del cuadro que ahora reseñamos) funcionan en base a leyes permanentes, usualmente difíciles de modificar (relativamente). Esto resulta ser una gracia para los beneficiarios del gasto fiscal pues les otorga certidumbre y estabilidad lo cual se supone refuerza las conductas que se quiere motivar. Sin embargo también resulta en una desventaja pues genera inercia, lo que puede provocar que se mantengan instrumentos ineficientes.

Esta inercia se acrecienta cuando grupos de interés que se benefician defienden su vigencia bajo el concepto de derechos adquiridos. Para los gastos directos la situación puede ser otra, pues los presupuestos se aprueban anualmente y mediante

una discusión, lo cual posibilita la reasignación de recursos según un programa pruebe su valía.

- *Transparencia y rendición de cuentas*: los gastos fiscales no tienen forma de control ni rendición de cuentas como si los tiene el gasto directo pues estos se someten al control del Congreso (para México la Auditoría Superior de la Federación en especial).

- *Control de gastos*: los gastos fiscales son determinados sólo de manera ex post según la conducta conseguida de los contribuyentes, lo cual puede generar desequilibrios fiscales y por el contrario el gasto directo corresponde siempre a gastos programados y controlados, acotados a lo que se aprueba en la Ley de Presupuestos de cada año.

- *Efectividad*: los gastos fiscales no son selectivos por lo cual no pueden asegurar el incremento o la disminución en la acción que se desea fomentar ni permiten la verificación de que las transferencias lleguen a quien están dirigidas. Por lo cual, es más efectivo el gasto directo en cuanto a focalizar a los beneficiarios.

- *Equidad*: el gasto fiscal es una transferencia solo para los contribuyentes y el beneficio que se obtiene se da en función de la cantidad de impuestos que se paguen por lo que los contribuyentes con los mayores ingresos son los que más se benefician de los gastos fiscales. En Chile, según los autores las exenciones al Impuesto a la Renta son más utilizadas por quienes soportan una tasa del impuesto más elevada y que pueden acceder a especialistas que les proporcionen una planeación tributaria lo cual también está relacionado con su nivel de ingresos. Continúan diciendo que en el caso de los gastos fiscales no está muy claro quién se beneficia y para los gastos directos debido a la discrecionalidad, si es bien usada, siempre se es equitativo en cuanto a los beneficiarios, pudiéndose incluso focalizar un grupo prioritario, pero si la discrecionalidad es mal utilizada se puede terminar en una situación más inequitativa que en el caso de los gastos fiscales.

4. María de la Luz Mijangos Borja.

María de la Luz Mijangos Borja sintetiza las opiniones de varios autores (no dice cuales) y nos ofrece un listado de las ventajas y desventajas que presenta el gasto fiscal. a) Desventajas: 1.- Los gastos fiscales son menos transparentes que el gasto directo. 2.- El gasto fiscal es de difícil control. 3.- El costo de un gasto fiscal es difícil de cuantificar. 4.- Los gastos fiscales interfieren con la equidad horizontal y vertical de los sistemas tributarios, benefician más a los grupos de rentas altas que a los de bajas y no beneficia a quienes están fuera del sistema fiscal. 5.- Es un instrumento no selectivo. 6.- Los incentivos fiscales distorsionan las elecciones del mercado. 7.- Su amplia utilización aumenta la complejidad del sistema fiscal. b) Ventajas: 1.- Evitan la humillación de las ayudas directas. 2.- Son más flexibles porque los medios que pueden utilizarse son diversos. Las siguientes ventajas fueron calificadas por Surrey como falsas virtudes y son recogidas por María de la Luz: 3.- “Los gastos fiscales alientan al sector privado a participar en los programas sociales. Aunque la realidad es que los grupos empresariales presionan para lograr el otorgamiento de más incentivos”. 4.- Los gastos fiscales son simples, una ventaja que a la larga no lo es pues la administración de los beneficios fiscales es complicada. 5.- Los beneficios fiscales promueven la adopción privada de decisiones.⁷⁰

5. Fondo Monetario Internacional.

El Fondo Monetario Internacional también tiene declaraciones en contra del gasto fiscal (más correctamente Justin Tyson). Dicen que los gastos fiscales pueden tener importantes consecuencias para la justicia, complejidad, eficiencia, y efectividad no solo del sistema impositivo en sí, ya que los gastos fiscales sirven a propósitos que pueden ser perseguidos a través del gasto público. Comprometen la justicia porque en un sistema de tributación progresivo las reducciones en el cobro benefician a aquellos con los ingresos más altos y no benefician a aquellos fuera del sistema

⁷⁰ Mijangos Borja, María de la Luz, op. cit., pp. 475.

impositivo. También se menciona que no pueden ser correctamente dirigidos y son susceptibles de lobbying.^{71 72}

- *Villela, Lemgruber y Jorratt.*

Estos autores hacen una referencia a los argumentos en contra que mencionaba Surrey, los cuales ya fueron señalados, y reseñan los aspectos positivos aportados por Hana Polackova Brixi, Christian M. A. Valenduc y Zhicheng Li Swift, los cuales a continuación se agregan: I.- Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en que el gobierno juega un rol principal. II.- Promueven la toma de decisiones del sector privado, y no tanto la del gobierno. III.- Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes. En particular respecto de este último punto, hay que precisar que si bien la aplicación de un gasto tributario elimina la necesidad de la supervisión estatal que requiere todo gasto directo, al mismo tiempo, crea la necesidad de supervisar y controlar el correcto uso del beneficio tributario, además de los eventuales espacios para fraudes tributarios a que se pueda dar lugar. Así, se debería evaluar mejor la efectividad de la ventaja mencionada, ya que puede ocurrir que en muchos casos los costos de

⁷¹ “WHY SHOULD TAX EXPENDITURES BE REFORMED?

Tax expenditures can have major consequences for the fairness, complexity, efficiency, and effectiveness of not only the tax system itself but, since they often serve purposes that might be (or are also) pursued through public spending, of the wider fiscal system.

- Tax expenditures can compromise fairness. Tax expenditures can be a poor way of pursuing equity objectives: in a progressive tax system, for instance, any policy that reduces taxable income will benefit most those in the highest marginal tax bracket and convey no benefit to those out of the tax system, a potential reason for using tax credits (or spending measures) instead...

- Tax expenditures can be inefficient and poorly targeted. Tax expenditures can create unintended or unwelcome distortions: the current deduction of mortgage interest, for instance, may have been appropriate when imputed income from owner-occupation was effectively taxable, but now may encourage leveraged housing finance.

- Tax expenditures are vulnerable to lobbying. Special interest groups may find it easier to argue for tax breaks than for explicit spending support. Tax expenditures often bypass the scrutiny accorded to spending in the regular budget and may not require annual renewal in the budgetary process—this lack of transparency may explain some of the appeal they hold for policy makers.”

⁷² Tyson, Justin, op. cit., pp. 3-4.

supervisión de los beneficios sean mayores que los gastos directos, especialmente si se contabilizan los abusos y fraudes asociados.

Finalmente los autores que ahora reseñamos agregan lo siguiente; I.- Focalización: Desde el punto de vista de los beneficiarios, las franquicias tributarias tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática, mientras que un programa de subsidios requiere un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticas, las franquicias tributarias son menos focalizadas, pues benefician tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal. II.- Inequidad horizontal: Los gastos tributarios suelen generar inequidad en sentido horizontal, puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Por ejemplo, cuando se establecen exenciones respecto del IVA, ya sea para mejorar la progresividad o para estimular el consumo de bienes meritorios, se reduce proporcionalmente más la carga tributaria de las familias que manifiestan una preferencia por los bienes que resultan exentos, en desmedro de otras familias con igual nivel de ingresos pero que privilegian el consumo de bienes no favorecidos. III.- Estímulos a la evasión y la elusión: La aplicación de gastos tributarios hace más compleja la estructura tributaria, lo cual incrementa la evasión y la elusión. Slemrod resume las razones de ello en las cuatro siguientes: primero, la incertidumbre que producen dichos gastos en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, pues la auditoría demanda más tiempo cuanto más compleja es la normativa; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual los lleva a incumplir parte de ellas, ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, en vista de los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria. IV.- Aumento de los costos del cumplimiento tributario: En general, cuanto mayor es el número de incentivos tributarios, mayores son los costos en tiempo y dinero que los

contribuyentes deben afrontar para cumplir con sus obligaciones impositivas. Y no siempre estos costos recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las exenciones respecto del IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales necesarios para la contabilización de ventas exentas y créditos del IVA recaen sobre los vendedores. En cuanto al impuesto a la renta, el control de las franquicias requiere, en muchos casos, contar con información que debe ser provista por terceras personas.

Como se podrá observar, en general, son más las voces en contra del gasto fiscal, lo cual no implica que este deje de tener ventajas frente al gasto fiscal. Acaso la principal desventaja del gasto fiscal es que prácticamente en todos los casos interfiere con la equidad y progresividad del sistema tributario, pero aún es temprano para emitir un juicio, nos reservaremos nuestra opinión y elección (gasto fiscal o gasto directo) para dos capítulos adelante, cuando retomemos algunos de los aspectos que han sido mencionado en este apartado y sea entonces hora de emitir conclusiones.

Capítulo III. Uso y extensión de los gastos fiscales en la legislación mexicana.

Todos los ingresos que recauda el Gobierno Federal, mencionaremos solo estos pues en la delimitación del presente trabajo se detalló que la investigación tiene carácter Federal, son recogidos por la Ley de Ingresos de la Federación, la cual es aprobada y publicada de manera anual, es esta la primera parada de nuestro análisis legal del gasto fiscal. En esta ley se establecen los recursos económicos que el gobierno debería de recaudar por concepto del cobro de tributos además de los ingresos que percibirá por los organismos de participación estatal y los derechos sobre los hidrocarburos.^{73 74}

Los ingresos fiscales representan cerca de la mitad de los ingresos totales de la Federación. Considerando a los ingresos tributarios como un cien por ciento nos daremos cuenta de que los ingresos al consumo⁷⁵ representan menos de la mitad, mientras que los impuestos a las ganancias⁷⁶ representan el mayor porcentaje de los ingresos tributarios del país. Pasemos ahora a la primera mención del gasto fiscal en la legislación mexicana.

1. Ley de Ingresos de la Federación.

Habrá que comenzar por esta Ley, pues en ella se impone la obligación de elaborar un presupuesto de gasto fiscal, que como se ha dicho se elabora de manera

⁷³ Primordialmente podríamos establecer la clasificación de los ingresos distinguiendo los petroleros de los no petroleros.

⁷⁴ Sería importante apuntar ahora, pues no hay mejor lugar para ello, que los ingresos petroleros representan, aun y con la amplia depreciación del petróleo, una gran parte de los ingresos totales de la federación lo que desde luego tiene a México en una posición bastante comprometida pues el “petróleo es una fuente de energía no renovable y que su precio se fija en mercados internacionales; es decir, en muchas ocasiones está ligado a posiciones políticas de los países productores y los grandes países industrializados.” Colegio de Contadores Públicos de México.

⁷⁵ El principal de estos impuestos es el IVA.

⁷⁶ El principal de estos impuestos es el ISR.

bianual.⁷⁷ La Ley de Ingresos de la Federación del 2016 incluye esta obligación en su Artículo 26. Según este artículo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores a más tardar el 30 de junio de 2016, el Presupuesto de Gastos Fiscales. Los presupuestos de gastos fiscales existen entonces gracias a las Leyes de Ingresos.

El Presupuesto de Gastos Fiscales comprenderá, sigue diciendo la Ley, los montos que deja de recaudar la hacienda pública federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El presupuesto deberá contener también los montos estimados para el ejercicio fiscal de 2017 en los siguientes términos: I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal. II. La metodología utilizada para realizar la estimación. III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida. IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso. V. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

Pasemos ahora a los gastos fiscales en concreto, dedicaremos las siguientes páginas al estudio exclusivo de los gastos fiscales que se generan por la aplicación del IVA y del ISR, pues estos son los principales impuestos aplicados en el país.

⁷⁷ Para la Ley de Ingresos de la Federación del año 2016 solo se indica que se deben contar los gastos fiscales presupuestados para 2017.

2. Impuesto al Valor Agregado.

La vigente ley del IVA entro en vigor en el año de 1980.⁷⁸ Fue aprobada por el Congreso de la Unión y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, pero se decidió que su entrada en vigor seria hasta el primero de enero de 1980. Esta ley sustituyo a la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) vigente desde 1948 hasta 1979, y a varios impuestos sobre consumos específicos^{79, 80}.

Primeramente la ley solo contemplaba dos tasas; el 10% general y el 6% para la frontera. Algunos productos consumibles tales como los de la canasta básica se consideraban exentos de este impuesto así como todo aquello concerniente a la educación y por tanto libros. La primera modificación a la ley se dio de manera pronta y en 1981 se introdujo la tasa del 0% a los productos de origen agrícola y de primera necesidad.

Para 1983 se incrementó la tasa general hasta alcanzar el 15%, además se estableció la tasa del 6% para productos destinados a la alimentación y para las medicinas, así como 20% en artículos de lujo. Para el año de 1991 se eliminó la tasa fronteriza, disminuyo la tasa general al 10% y se mantuvieron las tasas del 6% para productos destinados a la alimentación y medicinas, y 0% para alimentos en estado natural y de la canasta básica.

En 1995 se presentaron nuevos cambios y se incrementó la tasa general del 10% hasta el 15%, nuevamente la frontera se vio beneficiada con una tasa preferencial del 10% y se eliminó la tasa del 6% para que los productos destinados a la alimentación y medicinas, quedando con una tasa del 0%.

⁷⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf>.

⁷⁹ Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes, Ley del Impuesto a la Producción del Cemento, Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos, Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule, entre otras.

⁸⁰ Notas sobre la introducción del Impuesto al Valor Agregado en México, Gerardo Gil Valdivia, <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/5/2338/9.pdf>.

En 2010 de nueva cuenta hubo cambios y se incrementaron las tasas: la general del 15% al 16% y la de frontera de 10% a 11%. Finalmente en 2014 se realizaron los últimos cambios en las tasas de cobro y se homologó la tasa de la frontera a la general quedando ambas con el 16%.⁸¹

El IVA es una de las configuraciones impositivas más importantes para el país, representa para México la segunda más importante fuente de ingresos tributarios, si bien ya hemos mencionado que respecto de otros países del mundo es bastante baja su captación.⁸²

Un indicador llamado coeficiente de eficiencia mide la disparidad entre la recaudación plena realizada y la recaudación que teóricamente podría obtenerse de aplicarse el IVA sin regímenes especiales, un IVA ideal.⁸³ Según la Presidencia de la República y la OCDE, México ocupa el último lugar en relación con los países de la OCDE y de América Latina medidos con este coeficiente de eficiencia.⁸⁴

En el país se recauda el mísero 35% de toda la recaudación potencial.⁸⁵ Desde luego que el bajo potencial recaudatorio puede ser explicado por la existencia de regímenes tributarios especiales.⁸⁶

⁸¹ Las notas sobre las modificaciones históricas a las tasas del IVA se tomaron del documento La Hacienda Pública: eliminación de la tasa 0% del IVA, elaborado por el Colegio de Contadores Públicos de México (CCPM).

⁸² En México para el año 2012 la recaudación del IVA fue de 3.74% del PIB. El promedio para América Latina y en los países miembros de la OCDE era de 6.5% y 6.9% del PIB, respectivamente. Muy lejos nos encontramos de Argentina 8.0%, Chile 7.7% y Uruguay 9.7%.

⁸³ Un diseño ideal del IVA, según la Presidencia, sería aquél en el que no hubiera excepciones ni tratamientos preferenciales. En el que todos los contribuyentes pagaran el mismo porcentaje del impuesto. Lo cual, según hemos visto de nuestro análisis del gasto fiscal, simplificaría la administración y control del impuesto.

⁸⁴ Consumption Tax Trends 2012, OCDE.

⁸⁵ El Promedio para la OCDE es del 59% y para América Latina es del 58%, estamos muy por debajo como podrá observarse.

⁸⁶ Aquellos a los que nos hemos estado refiriendo como gastos fiscales.

Desde luego que el bajo potencial recaudatorio del IVA en México tiene su razón en la amplia aplicación de regímenes tributarios especiales⁸⁷ (gastos fiscales) por ejemplo con la tasa 0% “a un amplio número de bienes y servicios”.

Todo lo anterior viene acompañado con la ya mencionada falta de simplicidad del sistema tributario lo cual invariablemente causa que para la administración de los tributos se tengan que emplear más recursos humanos, materiales y económicos,

⁸⁷ Hay que anotar que en la actualidad (segundo semestre de 2016) la situación ha mejorado en comparación con años anteriores sobre todo por la eliminación de la tasa reducida que era aplicada en las zonas fronterizas, el cual era en todo caso uno de los gastos fiscales menos discutidos y cuya aplicación estaba claramente justificada aun por sobre las tasas reducidas aplicadas en medicinas y alimentos. El secretario de Hacienda, Luis Videgaray dijo, en un intento de justificar el aumento, que el IVA de 11% en la frontera era “injusto” y no mostraba un beneficio real en la recaudación.

No obstante lo anterior el Colegio de la Frontera Norte (ColeF) se mostró escéptico con esta información ya que según ellos la medida tendría cinco consecuencias muy importantes.

1. Incremento de la inflación. Se alegó este efecto basado en un análisis de Bank of America Merrill Lynch, el cual señala que la homologación del IVA fronterizo fue uno de los principales factores que impulsaron el aumento de la inflación en el año 2014.

2. Menos competitividad en las empresas. Por el encarecimiento de los bienes y servicios ofrecidos en la franja fronteriza norte donde debido al aumento de los impuestos los productos aumentaron su precio en hasta 25%. Por ejemplo en los Estados Unidos tienen un impuesto de solo 8% a las ventas.

3. Fuga de consumidores. El aumento en el precio de los productos ofrecidos en México provoco que los consumidores de la frontera prefirieran cruzarla para adquirir bienes y servicios.

4. Menos poder adquisitivo para los más pobres. “El efecto de la homologación del IVA lo resentirá la población con menos capacidad de ingreso. Los más pobres no tienen visa para pasar a EU, entonces a ellos se les viene recargando el efecto del incremento, y a los que tienen visa de alguna manera algo evaden al irse a comprar a EU”.

5. Caída en la economía regional. Pues caerá la actividad industrial.

Partidos políticos también se pronunciaron en contra del aumento, por ejemplo representantes del PAN dijeron que la homologación del IVA en todo el territorio nacional tendría consecuencias negativas para la industria maquiladora de la frontera, además del comercio, pues con el aumento del impuesto, las personas optarían por cruzar la frontera a Estados Unidos para comprar productos.

La controversia llegó hasta la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Se manejó que aumento al IVA sería una medida inconstitucional. Pero después de cuatro sesiones de discusión, el pleno de la SCJN declaró que la homologación era constitucional. El pleno consideró que elevar el IVA de 11 al 16 por ciento no es una medida que viole los principios constitucionales de equidad ni proporcionalidad tributaria. Se alegaba principalmente que la población del interior no es igual que la de las zonas fronterizas, pues en estas últimas zonas se debe competir contra los países vecinos, que en el caso de Estados Unidos cobran menos impuestos al consumo. Con información de: Forbes, http://www.forbes.com.mx/lo-bueno-lo-malo-y-lo-feo-de-la-reforma-fiscal/#gs.MrNX_q8.

Forbes <http://www.forbes.com.mx/los-5-golpes-del-iva-en-la-frontera/>.

Excelsior <http://www.excelsior.com.mx/nacional/2014/08/22/977450>.

finalmente, quien sabe si para exagerar y justificar medidas que podrían ser consideradas como “drásticas”⁸⁸ la Presidencia de la República dice que en “30 años de aplicación en nuestro país del IVA se han realizado reformas que han erosionado sensiblemente su base gravable, de tal forma que la proporción del consumo gravado pasó de 72% a 54% de 1980 a 2013; lo que implica una disminución de 18 puntos porcentuales.”

Sin más preámbulo veamos los gastos fiscales previstos por la Legislación mexicana en cuanto al IVA.

a. Gastos fiscales en el impuesto al valor agregado.

i. Exenciones.

La LIVA señala a los siguientes bienes y servicios exentos:

- *Enajenación*: (Artículo 9 de la LIVA) Suelo y casa habitación, Bienes muebles usados, Moneda nacional y extranjera, Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material en ventas al público en general, Billetes que permitan participar en loterías, sorteos, rifas o juegos con apuestas, Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.

- *Prestación de servicios*: (Artículo 15 de la LIVA) Transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente (EP) en el país, Comisiones e intereses de créditos hipotecarios para adquisición de casa habitación, Comisiones cobradas por las Administradoras de Fondos de Retiro (AFORES), Los prestados en

⁸⁸ Como la eliminación de los gastos fiscales de tajo.

forma gratuita, Seguros de vida y aseguramiento contra riesgo agropecuario, Enseñanza, Servicios profesionales de medicina, Derechos de autor, Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos Intereses que reciba o pague el sistema financiero, con excepción de los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes o no otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR, Intereses de valores gubernamentales, Operaciones financieras derivadas, Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorio y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, del D.F.,⁸⁹ o de los Gobiernos estatales o municipales, Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos, Espectáculos públicos.

- *Uso o goce temporal:* (Artículo 20 de la LIVA) De casa habitación, De fincas agrícolas o ganaderas, De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP.

- *Enajenación:* Suelo, Bienes muebles usados, Moneda nacional y extranjera, Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material en ventas al público en general, Billetes que permitan participar en loterías, sorteos, rifas o juegos con apuestas, Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.

- *Prestación de servicios:* Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin EP en el país, Comisiones cobradas por las AFORES, Los prestados en forma gratuita, Seguros de vida, Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos, Intereses que reciba o pague el sistema financiero con excepción de los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes o no otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR, Intereses de valores

⁸⁹ Las Leyes del IVA y del ISR, hablan del Distrito Federal en vez de Ciudad de México, su actualización está pendiente.

gubernamentales, Operaciones financieras derivadas, Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable.

- *Uso o goce temporal*: De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP.

ii. Tasa reducida.⁹⁰

Los bienes y servicios sujetos a tasa cero son los siguientes:

- *Actividad*: Exportación, Exportadores indirectos.

- *Enajenación*: (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA) Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, Jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, entre

⁹⁰ La experiencia ha demostrado que las tasas reducidas son una mala medida pues su aplicación generalizada causa que la mayor parte de los beneficios sean absorbidos por los hogares del decil de mayores ingresos. Incluso la Presidencia de la República dice que los más “pobres” absorben una mínima cantidad de las transferencias generadas por las tasas reducidas, en específico mencionan que “sólo el 2.8% (del beneficio fiscal) lo obtiene el 10% de las familias de menores ingresos del país, mientras que el 10% de las familias con mayores ingresos percibe el 21.1%, es decir 7.5 veces mayores recursos que los que reciben las familias de menores ingresos.”

Sus últimas cifras indican que en 2013 las transferencias se correspondieron con 251,162 millones de pesos, lo cual quiere decir que el 10% de las familias de menores ingresos del país se benefician con un monto total equivalente a 7,033 millones de pesos mientras que el 10% de las familias de mayores ingresos del país se beneficiaron con un total de 52,995 millones de pesos. La Presidencia en un esfuerzo de ilustración dice “lo anterior, implica que en promedio cada hogar del decil más rico se beneficia (en 2013 claro) con 18,200 pesos por año, mientras que cada hogar del decil más pobre se beneficia con 2,400 pesos por año.”

No es ajeno a nuestros gobernantes que la eliminación de la tasa del 0% favorecería la capacidad recaudatoria. Y que desde luego esto beneficiaría a la selectividad para la aplicación del gasto directo. Y por supuesto habría un efecto redistributivo. Resulta interesante que aun notando que esto ocurre no se haga nada para modificar la tendencia recaudatoria. La información aquí vertida puede consultarse y corroborarse en la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, en la Exposición de motivos.

otros, Ixtle, palma y lechuguilla, Medicinas de patente, Productos destinados a la alimentación, Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, Maquinaria y equipo agropecuario; embarcaciones para pesca comercial, Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, Invernaderos hidropónicos y su equipo, así como equipo de irrigación, Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, con contenido de 80% de dicho material, en ventas que no sean al público en general, Libros, periódicos y revistas.

- *Prestación de servicios:* (Fracción II del Artículo 2-A de la LIVA) Servicios prestados a agricultores o ganaderos, Suministro de agua para uso doméstico, Servicios de “call center”.

Como vimos en la introducción a los gastos fiscales que se generan con el IVA, la ley del IVA ha cambiado, habrá que decir bastante, con los años por lo cual no habría de sorprendernos que lo que ahora es mañana no lo sea más, la ley, como no podría ser de otra manera, es dinámica igual que la sociedad y si aseguramos que pronto cambiara no debería de considerársenos osados por ello.

3. Impuesto sobre la renta.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, al contrario que la del Impuesto al Valor Agregado, es, casi, nueva. Se publicó apenas en 2013. Fue producto de un esfuerzo simplificador, la Presidencia de la Republica indico que se eliminaron muchos artículos que integraban el sistema del impuesto sobre la renta. Hablando de porcentajes se dijo que la reducción de artículos fue del 40%, además de que se eliminó el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).⁹¹

⁹¹ La interacción de los componentes del sistema renta representaba un alto grado de complejidad, lo que se traducía en elevados costos de cumplimiento y de control, razón por la cual, en aras de la simplificación, se eliminó el IETU y el IDE. Así, solo subsiste el ISR como impuesto al ingreso. La propuesta hecha por la

La introducción de una nueva ley fue motivada por la baja recaudación que ya se ha mencionado en este trabajo. Entonces, su objetivo era, o es, aumentar la capacidad de recaudación tributaria del país. Otros objetivos que perseguía eran, según el progreso de operaciones que prevé el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, hacer más equitativo el sistema de impuestos, mejorar la distribución de las obligaciones fiscales y hacer del sistema de recaudación un elemento eficiente y equitativo.

Se previó que la modificación de la Ley del ISR, que contenía un afán simplificador, sirviera además para incentivar el cumplimiento voluntario de la obligación fiscal y ampliara la base de contribuyentes al facilitar la incorporación al Registro Federal de Contribuyentes.

La modificación era necesaria teniendo en cuenta que los ingresos tributarios del país provienen principalmente del impuesto a la renta⁹².

Se eliminaron muchas disposiciones que preveían tratamientos preferenciales⁹³ y se gravaron actividades hasta el momento exentas. El nuevo ISR es de esquema más general y simple pues los regímenes especiales le imprimían complejidad que dificultaba el control y por consecuencia aumentaba los costos de administración y fiscalización.

Presidencia, según se dijo, simplificaría el ISR lo cual haría que se ampliara su base aumentando la recaudación, por lo cual serían innecesarios los impuestos eliminados.

⁹² Aun y cuando la tendencia mundial es priorizar los impuestos al consumo, los cuales representan en algunos casos la principal fuente de ingresos tributarios para sus países, diversos análisis han mostrado que se debe preferir el gravamen en el consumo pues casi con total seguridad se asegura un cumplimiento del 100% del impuesto, y muy al margen queda el estatus informal o formal del contribuyente.

⁹³ Se consideró que la estructura del ISR antes de la reforma contenía “diversos regímenes preferenciales y tratamientos de excepción que generaban distorsiones, restaban neutralidad, equidad y simplicidad, y generaban espacios para la evasión y elusión fiscales derivando en una importante pérdida de recursos fiscales.”

Además, supuestamente y quién sabe en la actualidad, los regímenes especiales⁹⁴ provocaban opacidad respecto de los beneficiarios de los gastos fiscales. La eliminación de ciertos regímenes facilitara, en teoría, el control del cumplimiento de la obligación fiscal.⁹⁵

a. Gastos fiscales en el impuesto sobre la renta.

i. Impuesto sobre la renta empresarial.

1. Deducciones.

- *Adquisición de automóviles*: Son deducibles las inversiones que se hagan en automóviles hasta por un monto de \$130,000 por vehículo (Fracción II del Artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [LISR]).

- *Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas*: Son deducibles los donativos otorgados a las instituciones de asistencia o beneficencia que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, o que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad; a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se

⁹⁴ Tales como el régimen preferencial de las sociedades cooperativas de producción y el régimen simplificado aplicable al autotransporte, los cuales provocaban pérdidas sin causar beneficio.

⁹⁵ La nueva ley del ISR en general es la ley anterior solo que actualizada. Adiciono y elimino elementos entre los que podríamos mencionar la eliminación del régimen de consolidación fiscal que supuestamente era confuso y difícil de fiscalizar. Se gravaron las operaciones en la Bolsa de Valores. Se eliminaron también el Régimen Intermedio y el de Pequeños Contribuyentes y se creó el régimen de incorporación fiscal, para favorecer el camino hacia la formalidad y hacia el ingreso al régimen general. La permanencia máxima en este régimen será de 10 años en los cuales se gozará de descuentos que irán disminuyendo año con año para llegar a pagar el impuesto en su totalidad a partir del onceavo año.

dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios de la Ley General de Educación; a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica; a las asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía; para el apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas; para la protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación así como del arte de las comunidades indígenas; la instauración y establecimiento de bibliotecas; para el apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes (CONACULTA); a las sociedades o asociaciones civiles constituidas para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática; así como a las constituidas para la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico; y a las asociaciones y sociedades civiles que se dedican a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

También se consideran como instituciones de beneficencia que pueden obtener la autorización para recibir donativos deducibles las dedicadas a: la promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de las acciones en materia de seguridad ciudadana; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos; cívicas enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; a la promoción de la equidad de género; al apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como a la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; a la promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico; a la participación en acciones de protección civil; a la prestación de servicios de apoyo para la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las

Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil; y a la promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

Adicionalmente, son deducibles los donativos otorgados a la Federación, a las Entidades Federativas o Municipios, a sus organismos descentralizados, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos; a las fundaciones, patronatos y demás entidades, cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas a recibir donativos; así como a las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y a los programas de escuela empresa.

Los donativos a instituciones privadas son deducibles por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción. Para los donativos a favor de la Federación, de las Entidades Federativas, de los Municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no puede exceder del 4% de la utilidad fiscal (Fracción I del Artículo 27 de la LISR).

- *Consumo en restaurantes:* Se puede deducir hasta un 8.5% de los consumos en restaurantes, siempre que su pago se efectúe mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos autorizados (Fracción XX del Artículo 28 de la LISR).

- *Adicional del estímulo del fomento al primer empleo:* Los patrones que a partir de 2011 y hasta el 31 de diciembre de 2013, contrataron a trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación, además de deducir sus salarios, pueden aplicar en 2015 una deducción adicional en el ISR equivalente a cerca del 70% de los salarios de sus trabajadores de primer empleo.

Los contribuyentes pueden obtener este beneficio por los puestos de nueva creación que se generaron durante los años 2011-2013, siempre que se mantengan existentes por un periodo de por lo menos 36 meses, y ocupados de forma continua al menos 18 meses. En las disposiciones transitorias se precisó que el beneficio se puede seguir aplicando por un periodo de hasta 36 meses a partir de la creación del trabajo, por lo que el beneficio se mantiene para los ejercicios fiscales de 2014 a 2016 (Artículos del 229 al 238 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios del Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación [DOF] el 31 de diciembre de 2010 y Fracción XXXVII del Artículo Noveno Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el DOF el 11 de Diciembre de 2013).

- *Arrendamiento de automóviles*: Las personas morales que realicen pagos por el uso o goce temporal de automóviles pueden deducir hasta \$200 diarios por cada vehículo (Fracción XIII del Artículo 28 de la LISR).

- *Adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes*: El patrón que contrate a personas que tengan 65 años o más de edad, o personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o que sean invidentes, pueden deducir de sus ingresos acumulables un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a dichas personas, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a dichos trabajadores y además obtenga de este instituto el certificado que avale la discapacidad. Quienes opten por esta deducción se excluyen de realizar la deducción a que se refiere el artículo 186 de la

LISR⁹⁶ (Artículo 186 de la LISR y Artículo 1.5. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

2. Exenciones.

Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias autorizadas. El artículo 79 de la LISR establece que las personas morales con fines no lucrativos no serán contribuyentes del ISR; sin embargo, en el artículo 81 se señala que sí deberán pagar el impuesto cuando perciban ingresos por enajenación de bienes, intereses y obtención de premios, pero, están exentos de esta obligación los partidos políticos, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados y las donatarias autorizadas (Artículos 54, 79 y 81 de la LISR).

3. Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales.

- *Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, silvicultura o pesca:*

a) Exención de 20 Salarios Mínimos Anuales (S.M.A.) por cada socio o asociado. Las personas morales sujetas al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras no pagan el ISR por un monto de 20 S.M.A. del área geográfica del contribuyente por cada uno de sus socios o asociados. (Párrafo décimo primero del Artículo 74 de la LISR).

⁹⁶ El patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz, mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o a invidentes, puede deducir de sus ingresos un monto equivalente al 100% del ISR de estos trabajadores que sea retenido y enterado, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a dichos trabajadores y además obtenga de este instituto el certificado que avale la discapacidad (Artículo 186 de la LISR).

b) Reducción de 30% del ISR. Las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que tengan ingresos que excedan 20 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente o 200 veces el S.M.A. del Distrito Federal considerando todos sus socios o asociados, deberán calcular el impuesto aplicando la tasa de 30% sobre el monto que exceda de este límite, pero podrán reducir en 30% el impuesto determinado por los ingresos superiores al límite de la exención y hasta por un ingreso equivalente a 423 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente. Por el excedente de este último límite deben pagar el impuesto sin aplicar reducción alguna.

Las sociedades o asociaciones de productores, así como las demás personas morales, dedicadas exclusivamente a las actividades referidas, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas en donde cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente, sin exceder de 423 veces dicho monto y sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4,230 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente, también tienen derecho a la exención y aplican la reducción de 30% al impuesto determinado por ingresos hasta este último monto (Párrafos décimo primero a décimo cuarto del Artículo 74, de la LISR y regla 1.11 de la Resolución de Facilidades Administrativas [RFA] publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2014).

4. Diferimientos.

- *Aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones:* Se puede deducir el 47% de las aportaciones para la creación o incremento de las reservas destinadas a fondos de primas de antigüedad, constituidas en los términos de la LISR, y a fondos de pensiones o jubilaciones complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social (LSS) (Fracción X del Artículo 25 de la LISR).

- *Régimen Opcional para Grupos de Sociedades*: El régimen optativo para grupos de sociedades es aplicable para aquellas empresas que actúan a través de un grupo. El impuesto diferido lo determinan por ejercicio y se pagará en un plazo de tres ejercicios. Para tal efecto, la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR a enterar y el impuesto que podrá diferir cada una de las sociedades (Artículos del 59 al 71 de la LISR).

- *Régimen de Consolidación Fiscal*: (empresas que se encuentran en el plazo de 5 años desde su entrada) Existen grupos que aún se encuentran en el periodo obligatorio de cinco ejercicios fiscales de tributación en el Régimen de Consolidación Fiscal establecido por el Artículo 64 de la LISR vigente hasta 2013, por lo cual deben continuar determinando el ISR consolidado de acuerdo al régimen eliminado durante los ejercicios fiscales pendientes de transcurrir de dicho periodo.

- *Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras*: Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 423 S.M.A., y en el caso de sociedades o asociaciones de productores y demás personas morales, con ingresos de hasta 4,230 S.M.A. Las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades referidas que tengan ingresos que no excedan de 423 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente pueden deducir como gastos las erogaciones realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Este beneficio también aplica en el caso de las sociedades o asociaciones de productores constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas en donde cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente, sin exceder de 423 veces dicho monto y sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4,230 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente (Fracción II del párrafo séptimo y párrafos décimo segundo y décimo tercero del Artículo 74 de la LISR y regla 1.11. de la RFA publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2014).

- *Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente:* Se permite deducir el 100% de las inversiones en maquinaria y equipo utilizado para la generación de energía que provenga de fuentes renovables, o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente. Las fuentes renovables incluyen la energía solar, la energía eólica, la energía hidráulica, la energía de los océanos, la energía geotérmica y la energía proveniente de la biomasa o de los residuos⁹⁷ (Fracción XIII del Artículo 34 de la LISR).

- *Deducción de terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en el que los adquieran:* La LISR permite a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, la deducción del costo de adquisición de sus terrenos en el ejercicio en que los adquieren (Artículo 191 de la LISR).

- *Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que beneficien a personas con capacidades diferentes:* Se permite deducir el 100% de las inversiones para adaptaciones a las instalaciones del contribuyente, siempre que tengan por fin facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de sus instalaciones⁹⁸ (Fracción XII del Artículo 34 de la LISR).

5. Facilidades administrativas.

- *Sector de autotransporte terrestre:*

a) Sectores de autotransporte terrestre de carga federal y foráneo de pasaje y turismo. Los contribuyentes de estos sectores pueden deducir hasta el 8% de sus

⁹⁷ Podría considerarse en este caso que el gasto fiscal tiene un objetivo ecológico pues se pretende incentivar el uso y producción de energías renovables no contaminantes.

⁹⁸ Este gasto fiscal tendría el propósito de hacer que los particulares sustituyan al Estado en la función de integrar a las personas con capacidades diferentes al medio de desarrollo.

ingresos propios, con un pago de 16% por concepto de ISR (Reglas 2.2 y 3.3 de la RFA publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014).

b) Sectores de autotransporte terrestre de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano. Los contribuyentes de estos sectores pueden deducir hasta el 8% de sus ingresos propios, con un pago de 16% por concepto de ISR (Artículo 1.11 del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

- *Sector primario*: Los contribuyentes del sector primario pueden deducir la suma de erogaciones que realicen por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, hasta por un monto equivalente al 10% de sus ingresos propios, sin que éste exceda de \$800,000 (Regla 1.2. de la RFA de 2015 publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014).

6. Subsidio para el empleo.

La aplicación del subsidio para el empleo reduce el ISR a pagar de los trabajadores (Artículo Décimo Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y Artículo 1.12. del Decreto Presidencial publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013).

ii. Impuesto sobre la renta de personas físicas.

1. Deducciones.

La LISR establece diversas deducciones personales, las cuales pueden ser aplicadas por las personas físicas en su declaración anual:

- *Gastos médicos, dentales y otros gastos hospitalarios*: Los gastos por estos conceptos efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que las personas distintas al contribuyente no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A. y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios (Fracción I del Artículo 151 de la LISR).

- *Primas de seguros de gastos médicos*: Cuando se trate de seguros complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, y siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge, o la persona con quien viva en concubinato o sus ascendientes o descendientes en línea recta (Fracción VI del Artículo 151 de la LISR).

- *Gastos funerarios*: En la parte en que no excedan de 1 S.M.A. y sean efectuados para su cónyuge, o para la persona con quien viva en concubinato o ascendientes o descendientes en línea recta (Fracción II del Artículo 151 de la LISR).

- *Donativos no onerosos ni remunerativos*: Los donativos que se otorguen a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios y a sus organismos descentralizados cuando sean no contribuyentes; así como a organismos

internacionales y a otras instituciones autorizadas a recibir donativos deducibles conforme a la LISR. Los donativos a instituciones privadas sólo son deducibles por una cantidad que no exceda de 7% de los ingresos acumulables obtenidos por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción. Los donativos a favor de la Federación, de las Entidades Federativas, de los Municipios, o de sus organismos descentralizados, sólo son deducibles en un monto que no exceda de 4% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio anterior, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, puede exceder del 7%. (Fracción III del Artículo 151 de la LISR).

- *Intereses pagados por créditos hipotecarios*: Son deducibles los intereses pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a casa habitación contratados con los integrantes del sistema financiero, siempre que el monto de crédito otorgado no exceda de setecientos cincuenta mil unidades de inversión (UDIS) (Fracción IV del Artículo 151 de la LISR).

- *Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión*: Son deducibles estos conceptos sin que excedan de 152 mil pesos anuales (Artículo 185 de la LISR).

- *Aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias*: El monto de la deducción está limitado hasta 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio y sin que dichas aportaciones excedan de 5 S.M.A. (Fracción V del Artículo 151 de la LISR).

- *Colegiaturas*: Las personas físicas pueden deducir los pagos por servicios de enseñanza en los niveles comprendidos desde educación básica hasta media superior, que realicen para sí, para su cónyuge o la persona con quien vivan en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que

dichas personas no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A., y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios (Artículos 1.8., 1.9. y 1.10. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

- *Gastos por transporte escolar*: Para descendientes en línea recta, cuando sea obligatorio en el área de residencia de la escuela o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios (Fracción VII del Artículo 151 de la LISR).

2. Exenciones.

- *Ingresos exentos por salarios*:

a) Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. Están exentas las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y las provenientes de la cuenta individual del SAR prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, siempre que su monto no exceda de 15 S.M. (Fracción IV y V del Artículo 93 de la LISR).

b) Prestaciones de previsión social. Por: a) subsidios por incapacidad; b) becas educacionales para trabajadores y/o sus hijos; c) guarderías infantiles; d) actividades culturales y deportivas y; e) otras de naturaleza análoga. Están exentas cuando la suma de los ingresos por salarios y estos conceptos no exceda de 7 S.M.A.; si

excede de 7 S.M.A., la exención se limita hasta 1 S.M.A. (Fracción VIII y penúltimo párrafo del Artículo 93 de la LISR).

c) De cajas de ahorro y fondos de ahorro. Se exentan los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas (Fracción XI del Artículo 93 de la LISR).

d) Gratificación anual (aguinaldo). Se exentan hasta 30 días de S.M.G. del área geográfica del trabajador (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).

e) Horas extras. Para un trabajador de salario mínimo se exenta el total de los ingresos por horas extras, siempre que éstas no excedan de 9 horas a la semana. Para el resto de los trabajadores, la exención es de 50% de las horas extras sin exceder de 9 horas a la semana ni 5 S.M. por cada semana de servicio (Fracción I del Artículo 93 de la LISR).

f) Prima vacacional. Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).

g) Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).

h) Prima dominical. Se exenta 1 S.M. diario por cada domingo laborado (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).

i) Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones. Se exentan las cuotas al IMSS a cargo de los trabajadores pagadas por el patrón (Fracción XII del Artículo 93 de la LISR).

j) Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones. Están exentas hasta 90 veces el S.M. por cada año de contribución o servicio (Fracción XIII del Artículo 93 de la LISR).

k) Entrega de aportaciones del INFONAVIT o institutos de seguridad social. Se exenta la entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la LSS, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR), prevista en la LISSSTE o del Fondo de la Vivienda para los miembros activos del Ejército, Fuerza Aérea y Armada previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas (Fracción X del Artículo 93 de la LISR).

l) Retiros por gastos de matrimonio o desempleo de la subcuenta de retiro. Se exentan los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual por concepto de ayuda para gastos de matrimonio o desempleo (Fracción XXVII del Artículo 93 de la LISR).

m) Intereses que perciben las SIEFORES. Las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro no son contribuyentes del ISR. Conforme al artículo 81 de la LISR, los ingresos que perciben por intereses están exentos (Fracción I, inciso e), del Artículo 54, Fracción XXI del Artículo 79 y Artículo 81 de la LISR).

n) Enajenación de casa habitación. Los ingresos por la enajenación de casa habitación del contribuyente están exentos, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil UDIS y la transmisión se formalice ante fedatario público (Fracción XIX del Artículo 93 de la LISR).

o) Intereses. Se encuentran exentos los ingresos por intereses:

1) Pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques para el pago de sueldos y salarios, pensiones, haberes de retiro o depósitos de ahorro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F. (Inciso a), Fracción XX del Artículo 93 de la LISR).

2) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F. (Inciso b), Fracción XX del Artículo 93 de la LISR).

p) Derechos de autor. Están exentos hasta 20 S.M.A. los derechos por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas; o bien por la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo (Fracción XXIX del Artículo 93 de la LISR).

q) Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos. Los ingresos por premios por concursos científicos, literarios o artísticos, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos (Fracción XXIV del Artículo 93 de la LISR).

r) Rentas congeladas. Los ingresos derivados de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (Fracción XVIII del Artículo 93 de la LISR).

s) Enajenación de derechos parcelarios o comuneros. Los ingresos por la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre que sea la primera

transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros (Fracción XXVIII del Artículo 93 de la LISR).

3. Regímenes especiales o sectoriales.

- *Régimen de Incorporación Fiscal*: Las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios para los que no se requiera título profesional, con ingresos anuales de hasta 2 mdp, pueden tributar durante un periodo de 10 años conforme al RIF. El tratamiento preferencial para este grupo de contribuyentes consiste en descuentos en el pago de sus impuestos durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de presentar información fiscal. En particular durante el primer año en el régimen, los contribuyentes que proporcionen a las autoridades fiscales información sobre sus ingresos, erogaciones y proveedores obtienen un descuento del 100% en su impuesto a pagar, el cual disminuye a 90% en el segundo año, y gradualmente hasta representar sólo 10% al décimo año, a partir del onceavo año los contribuyentes deberán tributar en el régimen general (Artículo 111 de la LISR).

- *Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales*: Las personas físicas con actividades empresariales y profesionales tributan conforme a este régimen, que opera sobre una base de efectivo, efectuando la deducción de la depreciación de las inversiones de activo fijo, gastos y cargos diferidos conforme al método de línea recta (Fracción IV del Artículo 103 y Artículo 104 de la LISR). El impuesto se determina aplicando la tarifa de personas físicas (Artículo 152 de la LISR).

4. Diferimientos.

- *Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras*: Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 423 S.M.A. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras con ingresos inferiores a 423 veces el S.M.A. pueden deducir como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos (Último párrafo de la Fracción II del séptimo párrafo y párrafo décimo segundo del Artículo 74).

Capítulo IV. Gasto Fiscal y algunas de sus funciones.

Llegamos al último capítulo del trabajo de investigación y hemos de retomar elementos que ya con anterioridad analizamos en los capítulos previos, hablaremos a continuación en conjunto de lo inicialmente escrutado, para llegar a este punto fue necesario apuntar todo lo visto en los capítulos que antecedieron.

De acuerdo a la SHCP, el sistema tributario es el principal instrumento con que cuenta el Estado mexicano para obtener los recursos económicos que le son necesarios y de esta forma financiar el gasto público, lo cual se traduce en proveer a la sociedad mexicana los bienes y servicios que esta necesita de acuerdo a las circunstancias del tiempo presente.

Pero el sistema de recaudación tributaria no solo puede ser utilizado como instrumento de exacción, pues a través del mismo sistema se puede buscar la consecución de otros objetivos “como disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos, fomentar la inversión y la generación de empleos, así como apoyar a sectores específicos, entre otros.”⁹⁹

A continuación hablaremos de esos otros objetivos encomendados al sistema de recaudación tributaria y veremos si se han cumplido o no y de cuáles son las previsiones a futuro, además de que me permito lanzar una tesis que serviría para justificar teóricamente al gasto fiscal.

1. Gasto fiscal como acción afirmativa.

Primeramente habrá que aclarar el significado de una de las palabras que forma parte invariablemente del concepto de gasto fiscal y es “excepcional”. Pues el gasto

⁹⁹ Presupuesto de gastos fiscales 2016.

tributario no es normal, lo sabemos desde que analizamos el concepto del objeto de estudio del trabajo. El gasto fiscal es desvariado, inusual, pues su propósito es introducir un estado excepcional a un sistema que de otra manera sería “uniforme”.¹⁰⁰

Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales es un apotegma bien conocido, y sirve para este caso como introducción a la idea del gasto fiscal como acción afirmativa o discriminación positiva, pues forma incluso parte de su definición, el gasto fiscal es excepcional, prevé regímenes tributarios especiales para sectores de la población como los pensionados y los campesinos, con los gastos tributarios el sistema de recaudación trata a los contribuyentes de diferente forma al pasar de uno a otro.

El gasto fiscal entonces no es “normal” e introduce diferencias entre los contribuyentes, pero estas diferencias tienen como propósito, por ejemplo, disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso. Se ha alegado en contra del gasto fiscal que es una mala elección de política pública¹⁰¹ pues contamina al sistema tributario normal, pero no se tiene en cuenta que no hay tal cosa como un sistema tributario normal¹⁰² o un sistema tributario puro, y estaremos repitiendo esto en adelante.

Es obvio que los sistemas de recaudación tributaria no tratan a todos los contribuyentes de la misma forma. Para la aplicación excepcional han de tenerse en consideración aspectos como las circunstancias familiares, las condiciones de la rama económica donde el contribuyente lleva a cabo su actividad, características como las anteriores tienen que tenerse en consideración y se deben mezclar con el sistema tributario para llegar a las reglas que serán aplicadas al cobro de impuestos para cada contribuyente de manera casi individualizada. Aún y cuando al final debido

¹⁰⁰ Sin contar con la polémica de si en verdad existe un sistema tributario puro. Remítase el lector al análisis que se hizo de diversos conceptos de gasto fiscal en el capítulo primero de este trabajo.

¹⁰¹ Véase sobre todo a Stanley Surrey en *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures* (1973).

¹⁰² No existe sistema tributario normal de acuerdo con Douglas A. Kahn en *A Proposed Replacement of the Tax Expenditure Concept and a Different Perspective on Accelerated Depreciation* (2014). Según concluye en este artículo, un sistema tributario esta embebido con política, economía y sociología de modo que no hay aparato tributario limpio.

a la complejidad de las operaciones detrás del funcionamiento del gasto fiscal nada importe, pues sus objetivos pueden fallar por la aludida complejidad.¹⁰³

Se ha mencionado ya que la existencia de un sistema de recaudación tributario normal es poco menos que una imposibilidad. No podemos divorciar las consideraciones políticas, económicas y sociales que existan en el país, del sistema de tributación.

Un sistema tributario puro donde todos son tratados sin distinción sería injusto, pues no debe dejarse de lado que no todos los contribuyentes son iguales y siendo entonces desiguales deben ser tratados de forma desigual, de la forma que se llama progresivamente, ha de introducir medidas para que el contribuyente de mayores ingresos pague una tasa más alta en sus contribuciones de las que paga el contribuyente con ganancias bajas.

Pero aunque esta es su intención, los gastos fiscales no han funcionado muy bien pues ya se dijo en el capítulo dos que los gastos fiscales, teniendo el propósito de mejorar la distribución de la renta no han hecho sino derrumbar la progresividad de los sistemas tributarios, en algunos casos, pues en el sistema tributario mexicano quienes más disfrutan de los gastos fiscales son los contribuyentes que perciben un mayor ingreso, es decir los de renta más alta, y lo hacen, por supuesto, en detrimento de los contribuyentes de menores ingresos.¹⁰⁴

Desde que existen factores que modifican las circunstancias de vida de las personas, los sistemas de tributación deben de tenerlas en cuenta y aquí el sistema de gastos fiscales sirve a manera de acción recuperativa de las personas con bajos ingresos, la situación adversa viene cuando consideramos que no todas las personas que

¹⁰³ Avram, Silvia, "The distributional effects of personal income tax expenditure.", *Euromod Working Paper Series*, Unión Europea, 2014, p. 17, <https://www.iser.essex.ac.uk/research/publications/working-papers/euromod/em14-14.pdf>.

¹⁰⁴ Presupuesto de Gastos Fiscales 2016-2017, pp. 32-33.

acceden a los gastos fiscales necesitan sufrir discriminación positiva y que no todos los que precisan de una acción afirmativa pueden acceder al sistema tributario.

Adicionalmente existe un concepto llamado mínimo de subsistencia digna y autónoma, su objetivo sería explicar lo que es preciso para atender las necesidades humanas básicas¹⁰⁵. La potestad tributaria del país le permite al gobierno el poder cobrarnos pero los derechos del contribuyente en tanto seres humanos le impiden lo que consideraríamos un cobro desmedido o confiscatorio, el mínimo vital impone un límite a fin de que no puedan afectarse los recursos materiales necesarios de las personas para llevar una vida digna. Además de los principios constitucionales de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributario también lo mandan, aunque parezca increíble, el derecho a la dignidad humana, el derecho a la vida, a la integridad personal y a la igualdad.

A continuación distingamos entre capacidad económica y capacidad contributiva. Como capacidad económica entendamos toda la renta producida por un individuo y por capacidad contributiva tenemos la cantidad de la renta que queda al individuo para efectivamente pagar impuestos siempre después de satisfacer sus necesidades más básicas.

La capacidad contributiva derivada de la aplicación del principio del mínimo vital “implica que todos aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no formen parte de lo que debemos considerar capacidad contributiva”.¹⁰⁶

La Ley del ISR, en opinión de quien escribe, podría justificar el gasto fiscal expresando que en atención al mínimo vital establece ingresos no gravables que

¹⁰⁵ En materia tributaria, según Jorge Luis Revilla de la Torre, implica que se excluya del pago del impuesto la parte de los recursos que percibidos por el contribuyente le hubieran servido para satisfacer sus necesidades básicas.

¹⁰⁶ La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana, Jorge Luis Revilla de la Torre, https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf.

modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, lo hace porque dichos ingresos le son necesarios a la persona para satisfacer sus necesidades básicas, en algunos casos.

Para dejar intactos tales ingresos o incluso reembolsar erogaciones, podría la ley subrayar que prevé deducciones personales.¹⁰⁷ La nueva Ley del ISR, según el Ejecutivo Federal, se diseñó para “identificar la capacidad idónea para contribuir”. Es por eso que a través de diversos mecanismos fiscales, deducciones y exenciones se pretende la “conservación de las condiciones básicas y las prestaciones sociales necesarias que permitan a las personas llevar una existencia digna.” Lo anterior podría ser reforzado por la idea del derecho al mínimo vital.

Básicamente encontramos una justificación para el gasto fiscal aplicado en el impuesto sobre la renta, los gastos fiscales aquí permitirían que se excluya del pago aquella parte de la renta que se destina a satisfacer las necesidades elementales de los contribuyentes.¹⁰⁸

Jorge Luis Revilla de la Torre juzga que para el caso del país sería más eficiente que se exentara del pago aquella parte de la renta que se utiliza para la subsistencia del contribuyente y de su familia en vez de otorgar deducciones. Esto, según él, implicaría un mayor beneficio aunque no dice porque.

Juzgue el lector si los gastos fiscales son necesarios para el mínimo vital.

Así, el gobierno podría justificar al gasto fiscal como un sistema de discriminación positiva que introduce medidas para excluir a los necesitados, pero como un sistema pretendido de discriminación positiva le queda mucho por hacer a los gastos fiscales

¹⁰⁷ Las cuales en algunos casos no se encuentran relacionadas con la subsistencia de los contribuyentes, por ejemplo el caso de las donaciones.

¹⁰⁸ Esto es una verdad a medias pues los únicos gastos fiscales que garantizan el mínimo vital son los aplicados a gastos hospitalarios, dentales, los honorarios médicos y los gastos funerarios y se deja fuera de las excepciones a las erogaciones ocurridas en el caso de alientos, vivienda o ropa.

pues una de sus más grandes debilidades es que interfieren, sin que precisemos las causas, con la progresividad del sistema de recaudación tributaria, analicemos ahora otros puntos para averiguar si en rubros distintos el gasto fiscal se desempeña de mejor manera.

2. Gasto fiscal como sistema redundante.¹⁰⁹

Ya se ha mencionado que los gastos fiscales pueden actuar como substitutos de los gastos directos.¹¹⁰ Pero existe la posibilidad de que ambos sean redundantes uno del otro, es decir que existan al mismo tiempo para cubrir los mismos rubros y sin que la existencia de uno exima de la existencia del otro, aunque no necesariamente trabajen al mismo tiempo. Pero esta situación no es singular pues incluso los gastos directos tienden a ser redundantes unos con otros.¹¹¹

Para David A. Weisbach, académico estadounidense, estudiante de los gastos fiscales, hay un considerable grado de redundancia entre los gastos directos y los gastos fiscales, apunta también que los gastos fiscales que presentan más redundancia son los más pequeños, aunque pormenoriza: la extensión de la redundancia es difícil de medir como cualquier cosa relacionada con el gasto fiscal, uno de los puntos débiles de todo lo que tiene que ver con la medición del objeto de análisis que nos ocupa.

La redundancia es común según él. Señala que el sistema federalista de gobierno puede ser visto incluso como una forma de redundancia, pues algunos servicios públicos similares pueden ser provistos ya sea por la federación, los estados o los

¹⁰⁹ De hecho supone David A. Weisbach que la idea básica detrás de los gastos fiscales es que cualquier gobierno puede implementar un programa ya sea mediante un gasto directo o a través del sistema de recaudación tributaria, por lo cual no debería sorprendernos que las dos formas se superpongan en algunas ocasiones.

¹¹⁰ Weisbach, David A., op. cit., p. 1830.

¹¹¹ Ibidem, p. 1827.

municipios.¹¹² Apuntado lo anterior podemos explicar porque la redundancia de los gastos fiscales es difícil de medir. Es bastante difícil conocer los pormenores y detalles de cada programa federal, estatal y municipal que cubran los mismos rubros a que aluden los gastos fiscales, además de que es difícil situar la redundancia pues un programa y un gasto fiscal no tienen un solo propósito. Sobre esto concluye David A. Weisbach: la implícita o explícita redundancia incluida en un sistema de tributación no puede ser realmente medida por un método conocido.

Ejemplifiquemos la superfluidad del gasto fiscal aludiendo al egreso público en salud, y es que nadie podrá dudar que el gasto para salud englobe una gran cantidad de programas, todos con el mismo propósito; ofrecer a la población un servicio imprescindible, el cuidado de la salud. Como dice Weisbach, las razones de la partición del gasto público en salud no están claras, aunque es innegable que esta fraccionado.¹¹³ Pues existen diversas excepciones fiscales que persiguen el mismo propósito, siendo así tenemos dos “erogaciones” redundantes pues existen al tiempo y persiguen los mismos fines.

¿A qué viene que existan sistemas redundantes entre el gasto directo y el gasto fiscal? Resultan de nuestro interés por varias razones. Las hay buenas y malas. Primeramente un sistema redundante crea confianza en que una tarea sea realizada, pues se cuenta con varios sistemas¹¹⁴ que tienen como propósito la realización de una actividad, imagínese que para llevar a cabo una tarea se cuenta con solo un actor, si ese actor llegase a fallar las consecuencias serían catastróficas en el sentido de que la tarea no se realizaría. Por el contrario si se contara con dos actores la situación sería diferente pues en caso de falla de alguno de ellos siempre tendremos un repuesto que aseguraría que la tarea se llevara a cabo.

¹¹² Se preguntaran algunos que tienen que ver los gastos fiscales con los servicios públicos pero hay que recordar que siendo el gasto fiscal redundante con el gasto público, en última instancia los gastos fiscales podrían ser vistos como una forma de prestar servicios, pues estarían destinados a cubrir rubros como alimentación, salud y educación.

¹¹³ Por ejemplo seccionado en niveles de gobierno.

¹¹⁴ Ya sea gasto fiscal o gasto directo y todas sus figuras.

Los gastos fiscales, considerados como sistema redundante, serían un seguro. El segundo actor que apoyaría a la realización de una tarea, figúrese que por cualquier motivo la administración pública no puede hacer llegar a cierta población el gasto público, pues el gasto fiscal, normalmente autoaplicativo podría sustituirle, situación que todavía podría ser contestada pues el gasto fiscal en algunos casos solo beneficia a los contribuyentes y no a toda la población, además de que su correcto direccionamiento tampoco puede ser bien decidido porque no podemos escoger a los beneficiarios.

Concluye David A. Weisbach que la redundancia puede ser vista como una estrategia de diversificación de la inversión, y los gastos fiscales ofrecen una ventaja considerable en este apartado pues su riesgo de falla es independiente del riesgo de falla de una organización pues normalmente son autoaplicativos y sin una organización administradora que sería la instancia que normalmente falla en el caso del gasto directo.

A consideración también ha de tenerse el identificar plenamente la naturaleza ya sea complementaria o no entre el gasto fiscal y el gasto directo. Los sistemas redundantes ciertamente reducen la probabilidad de fracaso en la realización de una tarea pero hay que ponderar sus beneficios pues no vienen sin costo, si la diversificación fuera gratuita no habría ningún problema pero como ya hemos dicho la redundancia no puede ser totalmente medida y podría el gasto ya sea directo o fiscal concentrarse en una sola tarea mientras otras se desatienden. También habrá que ver si la redundancia no implica la creación de nuevas organizaciones que introduzcan una nueva variable y seguramente problemas a la ecuación.¹¹⁵

¹¹⁵ Un sistema redundante en la legislación mexicana sería el gasto en salud, los contribuyentes pueden acceder al sistema de seguridad social que provee el país pero también es permisible que deduzcan gastos médicos generados por la consulta a un médico particular. Otro podría ser la educación, el país está obligado a proporcionar educación a los habitantes, aun así uno puede deducir del cobro de impuestos gastos en educación privada. Existe redundancia pues el gobierno ofrece dos formas para conseguir salud y educación.

3. Gasto fiscal como herramienta de política pública.

Mencionamos ya a Marcelo Tokman R., Jorge Rodríguez C. y Cristóbal Marshall S. En su trabajo *Las Excepciones Tributarias como herramienta de política pública* mencionan apenas en la introducción: Las excepciones tributarias (gastos fiscales) ocupan en Chile (país de origen de los tres autores) un lugar importante dentro de los instrumentos de política pública pero... “se verifica que no existe una política pública consistente que oriente y evalúe su implementación, lo que ha generado una frondosa gama de herramientas, algunas de dudosa justificación, efectividad y eficiencia, y con un costo significativo.”¹¹⁶

Para que exista un gasto fiscal debe existir una razón, obviamente. Sostienen además que de verificarse la necesidad de una razón que amerite la existencia de un estado de excepción antes de proceder a la creación de un gasto tributario ha de verificarse la eficiencia relativa de este comparada con otros instrumentos, los puntos a revisarse y que han de ser sometidos a comparación son desde luego la accesibilidad, costos de administración, posibles malos usos, flexibilidad, transparencia, efectividad y equidad, error sería pensar que los gastos administrativos no cuestan nada en el caso de los gastos fiscales y proceder a su inmediata creación.

Siguen diciendo, sin especificar en qué casos, que existen instrumentos de política pública más eficientes y efectivos para cumplir los objetivos que persiguen los gastos fiscales, citan por ejemplo a los subsidios. En adelante despotrican diciendo que quizá el gasto fiscal, casi imposible de evaluar satisfactoriamente, según ellos, solo beneficie a unos pocos grupos de interés, y la dificultad de la medición, que en verdad existe, hace improbable el desmentir su posición tan pesimista.

Como política pública debe el gasto fiscal tener un marco de evaluación, lo cual podría hacerle ganar terreno sobre el gasto directo o los subsidios, una aplicación a

¹¹⁶ Tokman R., Marcelo, et. al., op. cit., p. 1.

conciencia podría incluso demostrar la superioridad del gasto fiscal sobre el gasto directo pero aquello está lejos de ocurrir, muy pero muy lejos de ocurrir tal y como ya hemos pormenorizado anteriormente.

Recordemos que el gasto fiscal presenta poca flexibilidad y transparencia y genera costos mayores de fiscalización, ni siquiera existe en el país una instancia u organismo que tenga entre sus funciones la de fiscalizar y evaluar el gasto fiscal y aunque lo hubiera no mucho podría hacer hasta que no se dé con un efectivo método de medición.

Primeramente la medición del gasto fiscal constituye un esfuerzo en aras de la eficiencia y transparencia del gasto fiscal, si se desea que se considere al gasto fiscal como una verdadera política pública es necesario que se les someta a un análisis y revisión de igual nivel a la que se someten los gastos directos por ejemplo, un control anual quizá.

En nuestro país no existe una instancia especialmente dedicada al examen de los gastos tributarios como ya se dijo arriba y en abono a lo anterior cabe mencionar que la evaluación, según los autores que al inicio de este subtema mencionamos, debe responder a dos preguntas, primero: existe una razón que fundamente la existencia de un régimen de excepción y segundo: el gasto fiscal es eficaz y eficiente en el cumplimiento del objetivo deseado, además debe también comprobar que no existen instrumentos alternativos al gasto fiscal que cumplan el objetivo deseado de mejor forma.

No es suficiente el que exista una razón para la intervención estatal, ha de demostrarse además que los gastos tributarios son más eficaces y eficientes que otros instrumentos de política pública, esta es la conclusión obvia a la que se llega invariablemente.

Para Marcelo Tokman R., Jorge Rodríguez C. y Cristóbal Marshall S. un gasto fiscal, para existir, debe cumplir con los siguientes criterios.

- *Justificación de la intervención estatal:* Antes que nada debe existir una razón para una intervención estatal que cree una situación de excepción. Cabrían aquí razones como la justicia distributiva.

- *Efectividad en el cumplimiento del objetivo:* Aquí se debe verificar que los gastos fiscales están generando los efectos deseados en los agentes económicos deseados, todo en función del objetivo que justificaba la intervención del estado. También ha de considerarse el contexto en que se desarrolla el gasto fiscal y como su desempeño bueno o malo afecta a otros aspectos del comportamiento social y económico.

- *Eficiencia en el cumplimiento del objetivo:* Ha de comprobarse si los beneficios del gasto fiscal son mayores que sus costos asociados. En costos existen varias opciones que tener en consideración aparte del gasto fiscal generado, por ejemplo los gastos administrativos, los efectos colaterales, malos usos del gasto fiscal y costo de fiscalización.

- *Eficiencia relativa del instrumento:* Finalmente se debe verificar que no existan instrumentos alternativos con una mejor relación costo-beneficio que el gasto fiscal.

La revisión es necesaria pues el gasto fiscal ocupa una parte importante del sistema tributario mexicano, los instrumentos son ampliamente utilizados y parecen serlo sin mucha meditación de por medio, se les han asignado tareas que más valdría verificar. No se ha dicho aquí, ni tácitamente ni explícitamente, que el gasto fiscal sea superior o inferior a otras herramientas de política pública. Sometidos, los instrumentos, a comparación seguramente presentan ventajas y desventajas en todos los aspectos a considerar.

Aparte de la evaluación del instrumento también deben realizarse varios análisis simultáneos sobre el entorno en que se han de aplicar, una política pública no debe aplicarse con calzador, y mejor sería aplicar un instrumento diseñado exclusivamente para la ocasión y para un propósito en específico.

Tokman, Rodríguez y Marshall abogan por la creación de instrumentos específicos, los cuales se logran crear con una evaluación y comparación concienzuda, según ellos el diseño altamente discernido vuelve difusa la diferencia entre las políticas públicas, con todo y esto se pronuncian a favor del gasto directo. El gasto fiscal presenta grandes beneficios en cuanto a accesibilidad de beneficiarios y costos de administración pero son débiles frente al gasto directo en cuanto a malos usos, en la flexibilidad, en el control de gastos y afectan a la equidad del sistema tributario en varios niveles.

Continúan diciendo que lo que marca la diferencia en serio es que los gastos fiscales deben su aplicación a leyes permanentes y que esto les exime del control y la rendición de cuentas, el gasto directo por el contrario depende para su ejercicio de la aprobación anual de un presupuesto, de esta manera desde su aplicación el instrumento se somete a una forma de control.

La falta de control y la opacidad de su operación son el punto más flaco del gasto fiscal, para Tokman, Rodríguez y Marshall la oscuridad del ejercicio representa una situación que envuelve un gran riesgo que, sin adelantar juicios, podría estar permitiendo la aplicación de gastos fiscales ineficientes e innecesarios en variedad de países.

De lo anterior podemos concluir que es prioritaria la intervención de una instancia que audite al gasto fiscal y ejerza sobre él una evaluación y revisión de forma periódica. Su objetivo primordial debe ser la clara determinación de si el gasto fiscal se ha de mantener, modificar o eliminar.

Demostrado que un gasto fiscal es la mejor opción de política pública todavía existirán aparte unas consideraciones futuras, pues la situación que hizo que el gasto fiscal apareciera podría cambiar con el tiempo y el contexto obviamente dejaría de ser el mismo.

También ha de considerarse que la existencia de un gasto tributario se podría ver afectado por la aplicación simultánea de otro, la coexistencia podría ser causa de anulación entre ellas. El funcionamiento colectivo podría no ser el mismo que se previó de forma individual.

Visto lo anterior podemos notar que tampoco como política pública ha logrado el gasto fiscal mucho a su favor, más bien ha sumado comentarios en contra, aunque no del todo, pues se aboga por su perfeccionamiento.

4. Gasto fiscal como herramienta redistributiva.

Al principio de este capítulo se mencionó que para el gobierno mexicano el sistema tributario además de servir como medio recaudatorio también sirve a otros fines, como la pretensión de mejorar la distribución del ingreso, es decir distribuir la renta de una forma más justa y equitativa. Entonces el sistema tributario tiene un propósito redistributivo.

Los sistemas de beneficios fiscales son una de las muchas herramientas disponibles para reducir la inequidad en la distribución del ingreso.¹¹⁷ El gasto fiscal entonces es una modalidad que pretende también aportar a la redistribución del ingreso. Todo con un gran pero.

La falta de transparencia y dificultades de la medición del gasto fiscal se vuelven a interponer en el camino para el cumplimiento del propósito redistributivo del

¹¹⁷ Avram, Silvia, op. cit., p. 2.

instrumento. Silvia Avram nos dice que existen muchos trabajos que se han dedicado a medir los efectos redistributivos de las transferencias públicas (gasto directo) y el impacto que estas tienen en la economía de los hogares pero en el caso del gasto fiscal ocurre lo contrario pues se sabe poco de como el gasto realizado a través del sistema fiscal afecta la redistribución del ingreso en la economía nacional.¹¹⁸

Lo anterior es atribuido desde luego a las dificultades y ambigüedades envueltas en la medición del gasto fiscal, por lo que es claro que la opacidad afecta también al conocimiento de los efectos en la redistribución del ingreso. De nuevo encontramos que como forma de redistribución del ingreso el gasto fiscal tiene algunas ventajas y desventajas respecto de las transferencias directas (erogaciones), para este caso tenemos que el gasto fiscal puede economizar enormemente los gastos administrativos e impide casi con total seguridad el fraude que es práctica común en las transferencias directas, además el costo de acceso para los potenciales beneficiarios se reduce considerablemente sino es que desaparece.¹¹⁹

Por el contrario, en el lado de los inconvenientes tenemos que los gastos fiscales son considerados ineficientes, poco transparentes e injustos tratándose de la finalidad redistributiva, una vez más encontramos los mismos argumentos en su contra.¹²⁰

La ineficiencia redistributiva del gasto fiscal se ha fundamentado en el hecho de que los beneficios otorgados por los gastos tributarios normalmente son aprovechados por grupos de la población que los necesitan menos, los gastos fiscales que más aprovecha la gente de mayores ingresos son las deducciones y exenciones. Por esto los gastos fiscales pueden ser vistos como un instrumento que favorece o aporta poco a la equidad del sistema de recaudación.

¹¹⁸ Ídem.

¹¹⁹ Recordemos que existen gastos fiscales de acceso automático, por ejemplo en las exenciones al impuesto al valor agregado, esa transferencia no genera gastos de administración, además como no está mediada por ninguna institución que vele por su aplicación es prácticamente imposible que se generen malas prácticas como desviación de recursos.

¹²⁰ Seguiremos insistiendo en los puntos negativos del gasto fiscal, solo por demostrar cuantos detractores tienen las excepciones tributarias.

Según Silvia Avram muchos trabajos previos sobre el gasto fiscal demostraron que los beneficios fiscales generalmente son aprovechados de manera desproporcionada por los grupos económicos con mayores ingresos, se puede inferir entonces fácilmente que esta clase de políticas tiene un efecto corto o nulo en la redistribución del ingreso entre la población.¹²¹

También menciona un estudio¹²² que encontró que los gastos fiscales y sus efectos redistributivos son variables que dependen del país de aplicación, algo que desde luego se puede intuir sin realizar un estudio previo. Lo importante es que dicho estudio resalta las implicaciones que varios de los gastos fiscales tienen en la política redistributiva.

Los créditos¹²³ contribuyen generalmente a la progresividad del sistema tributario y por tanto ayudan a redistribuir la riqueza pero su impacto en esta tarea es muy pequeño como para considerar que aportan algo siquiera, las deducciones (que dependen del ingreso) son normalmente regresivas y las mayores cantidades renunciadas por el fisco mediante el gasto fiscal se concentran en forma de deducciones.

Aunque el objetivo principal del gasto fiscal no es la redistribución del ingreso podemos apreciar que no se lleva a cabo la tarea, aunque secundaria, de la mejor forma. Pero Silvia Avram insiste en que aun no siendo la redistribución uno de los propósitos fundamentales del gasto fiscal debemos mirar a sus implicaciones por lo siguiente.

¹²¹ Cita por ejemplo trabajos de Howard C., Burman, Geissler, Toder, Harris.

¹²² El artículo es "Redistributive effect, progressivity and differential tax treatment: Personal income taxes in twelve OECD countries." del autor Wagstaff, A, artículo que no fue consultado para la realización de esta investigación.

¹²³ Por ejemplo los previstos para autotransportistas y que consisten en un estímulo fiscal para aquellos que adquieran diésel para consumo final, este crédito permite una reducción de los costos en transporte público que finalmente es aprovechado por la clase popular.

Para Silvia Avram el propósito principal del gasto fiscal es incentivar ciertas actividades o conductas, pero no se debe pasar por alto el que sus efectos en la redistribución y por tanto en la progresividad y equidad de los sistemas tributarios son amplios aunque quizá imprevistos. La inequidad y la injusticia deben preocupar al gobierno y deben serlo sin importar que el objetivo principal del gasto fiscal no sea la redistribución del ingreso.

Continúa diciendo que el hecho de que un gasto fiscal sea regresivo constituye un costo que debe considerarse muy aparte e independientemente del objetivo que la política pública quiere alcanzar.

También debemos considerar que por lo menos para algunos gastos fiscales, no la mayoría, el propósito primordial si es la redistribución de los ingresos, por ejemplo aquellos que se aplican a personas con discapacidades, padres solteros, cabezas de familia, lo importante aquí sería conocer si en verdad se logra el efecto redistributivo.¹²⁴

Para Stanley Surrey, hace ya muchos años,¹²⁵ los gastos fiscales no ayudaban a la redistribución del ingreso, él se suma diciendo que la mayoría de las transferencias van a parar a manos de los contribuyentes más acaudalados o a las grandes corporaciones,¹²⁶ además menciona acertadamente que el hecho de usar el sistema de tributación para transferencias económicas excluye de forma automática a los no contribuyentes, tales como los que están por debajo de los niveles gravables, situación que otros también apuntan.¹²⁷

¹²⁴ Como ejemplos tenemos la deducción del 100% en el ISR empresarial de los gastos generados por adaptaciones a las instalaciones que faciliten su uso por parte de personas con discapacidad o la deducción que puede hacer el patrón del 25 % del salario pagado a trabajadores de más de 65 años o con capacidades diferentes.

¹²⁵ De hecho desde el año de 1976.

¹²⁶ Los gastos fiscales menos progresivos son para él las exenciones, las exclusiones y las deducciones, podemos además darnos cuenta de que su posición se corresponde con las opiniones mencionadas con anterioridad a las suyas.

¹²⁷ The tax expenditure concept and the Budget reform act of 1974.

Medir los efectos redistributivos de los gastos fiscales no es un proceso simple y no existe una respuesta correcta a la pregunta de quién se beneficia de los gastos fiscales, y al parecer nunca lo sabremos, lo anterior es la opinión de Eric J. Toder, Benjamin¹²⁸ H. Harris, y Katherine Lim.¹²⁹

5. Previsiones a futuro. La necesidad de crear categorías del gasto fiscal en México, para su correcta aplicación.

Ya dicho que existen numerosos pronunciamientos en contra del gasto fiscal, resulta difícil discernir por qué se mantienen en la actualidad.¹³⁰ La respuesta, que podría no haber respuesta correcta, es que se ha creado una inercia negativa, producto de años y años de beneficios fiscales dispensados a diestra y siniestra.

Una evaluación técnica profunda de todo el gasto fiscal podría dejarnos en el supuesto de que es necesaria la eliminación de muchos de los regímenes especiales actuales pero esto no debe hacernos creer que la recaudación tributaria aumentara de forma automática y dramática, suponerlo resulta muy peligroso.

Además la eliminación del gasto fiscal podría generar gastos, pues el objetivo encomendado a un gasto fiscal ineficiente obviamente no está cumplido, por lo cual el “programa” habría de ser suprimido y sustituido por otro programa pero este de gasto directo, el cual implica erogaciones y eleva el gasto público y la presión

¹²⁸ Sin acento.

¹²⁹ Toder, Eric, “Distributional effects of tax expenditures.”, *Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution*, p. 2, <http://www.urban.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/411922-Distributional-Effects-of-Tax-Expenditures.PDF>.

¹³⁰ Por ejemplo Barry Anderson cree que se mantienen e incluso proliferan debido a que para su implementación no es necesaria la creación de una dependencia pública que cree gastos, por crear la ilusión de aliviar la presión fiscal y porque no necesitan ser escudriñados ni regulados de forma sistémica.

fiscal,¹³¹ ¹³² y nada de esto aseguraría la enmienda del error y el cumplimiento del objetivo no alcanzado por el gasto fiscal.¹³³

La eliminación debe también ser de forma gradual y de acuerdo a la dificultad que mostrara el implementar programas eficientes que lo sustituyan.

El método para llevar a cabo la evaluación del gasto fiscal también necesita ser diseñado específicamente así como el mismo instrumento de política recaudatoria.

En la actualidad poco hay que haga algo en favor del gasto fiscal y son muchísimas las voces, pasadas y presentes, en contra de este instrumento de política pública, se puede incluso decir que el “inventor” del gasto fiscal renegó de él,¹³⁴ lo mismo que muchos de los académicos que lo estudian.

La OCDE se pronunció también en contra del gasto fiscal.¹³⁵ Según la organización, son un instrumento político inferior, que “degrada” la eficiencia, la equidad, la justicia y la simplicidad del sistema impositivo y comprometen la suficiencia fiscal...son “bajo ciertas circunstancias más fáciles de aprobar que los programas de gasto, y no siempre a causa de un mérito de política subyacente.”

También, el FMI tiene observaciones al respecto,¹³⁶ en lo que a esta institución respecta los gastos fiscales tienen objetivos valiosos. Pero, como ya todos han dicho,

¹³¹ La erradicación del gasto fiscal podría ser considerada por algunos como una medida altamente impopular pues su supresión podría ser considerada como un aumento de impuestos.

¹³² Domínguez Martínez, José M., op. cit., p. 15.

¹³³ David A. Weisbach por ejemplo menciona a la educación para ilustrar el modo en que una política pública puede llevarse a cabo mediante el sistema de recaudación o usando una transferencia directa. Dice que en caso de pretender subsidiar la educación dicho gasto se podría hacer por cualquiera de las dos opciones ya sea usando una exclusión, deducción o por medio de una transferencia directa implementada por un departamento de educación.

¹³⁴ Stanley Surrey alegaba que los gastos fiscales se debían eliminar en la medida de lo posible y deberían ser sustituidos por gasto directo.

¹³⁵ Según José M. Domínguez Martínez, la crítica es contundente en el sentido de la elección del gasto directo por sobre el gasto fiscal.

¹³⁶ “Containing Tax Expenditures” 2011.

tienen deficiencias que los vuelven inferiores al gasto directo, dicen que incluso no hacer nada en absoluto sería más provechoso.¹³⁷ La experiencia sugiere, según el Fondo, que los gastos fiscales deben ser vistos con desconfianza.

El Presupuesto de Gastos Fiscales, por ejemplo, es uno de los puntos, o documentos, que más han contribuido a la dignificación del gasto fiscal y su percepción, se trata de un aspecto a considerar para mejorar el gasto fiscal. A continuación un nuevo desglose. El presupuesto permite identificar los beneficios tributarios que se otorgan por medio del marco impositivo legal al tiempo que permite estimar su impacto sobre los ingresos tributarios. Lo cual es importantísimo pues la medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario y todo lo que con él tenga que ver, pero no es lo único.

También influye en otros aspectos, pues el presupuesto permite conocer las características de cada uno de los impuestos en su aplicación “normal” y también pormenoriza sus aplicaciones excepcionales, hablando por ejemplo de las tasas de cobro de los tributos para cada situación específica. Y nos deja ver cuánto podría, aumentar la recaudación de los gravámenes si los gastos fiscales se eliminaran, claro que de manera relativa. Ya hemos dicho que los gastos fiscales asociados a cada tratamiento no pueden considerarse como una estimación de la recaudación que se obtendría si se eliminasen los tratamientos tributarios excepcionales que dan lugar a los gastos fiscales. Mejorar los presupuestos contribuiría a optimizar el gasto fiscal.

Si desaparecieran los gastos fiscales seguramente, casi de hecho, cambiarían algunas cosas, se darían nuevos comportamientos y el consumo y los ingresos, por ejemplo, cambiarían, lo que sin duda modificaría la economía en formas que escapan a la cobertura de este trabajo.

¹³⁷ Véase a José M. Domínguez Martínez en “Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica: la merma recaudatoria de un concepto elusivo.”

Y es que normalmente los gastos fiscales son de naturaleza autoaplicativa, entonces la realización de ciertos actos o actividades les dan origen y sin gasto fiscal esos actos quizá no se llevarían a cabo.

Así queda muchísimo por hacer a favor del gasto fiscal y hemos ya analizado o visto varios puntos a mejorar, queda mucha reflexión por hacer y un largo camino por recorrer para este instrumento que bien meditado podría ser una herramienta valiosísima para la política tributaria del país.

Entre tanto queda también el hecho de que la inclusión de previsiones excepcionales en el sistema de tributación lo vuelve más extenso y complejo, pues para la determinación de las bases de la imposición han de calcularse variables como la tasa de aplicación a ciertos contribuyentes con límite de ingresos.

En defensa de los gastos fiscales podemos mencionar que José M. Domínguez Martínez cree que la culpa de la tan escandalosa falla de este instrumento no es error del propio gasto fiscal. La falta viene de la mala práctica que se lleva a cabo alrededor del programa. Si bien se supone que estamos ante un mecanismo que puede sustituir al gasto directo las administraciones hacendarias no han hecho nada para considerarlo como verdaderos “programas de gasto público equivalentes”.

Conclusiones.

- Hay imprecisión sobre el origen de la idea de gasto fiscal, pero se trata de un elemento fútil toda vez que considero de mayor relevancia el estudio del presente y del futuro de los gastos fiscales que de su pasado, ya que un vistazo a los antecedentes poco tiene que aportar a la discusión presente.
- Existe, también, imprecisión en la definición de gasto fiscal si bien todas las tesis comparten un núcleo básico, también existe una clara remisión al concepto original de Stanley S. Surrey, creador de la denominación gasto fiscal y por tanto referencia obligada.
- Existen varias formas en que pueden llegar a la población los gastos fiscales, además de que difieren en la forma también lo hacen en el acceso.
- Claramente, la mayoría de los gastos fiscales están en desventaja frente al gasto directo, por muchas y muy variadas razones. La mayoría de quienes han analizado el gasto fiscal abogan por su desaparición, si bien paulatina, incluso la tendencia mundial marca un decrecimiento del gasto fiscal en los últimos años, situación que incluso ocurre en México.
- Lo anterior no implica que no exista gasto fiscal realmente útil y es que bien diseñado, puede ser una herramienta a considerarse.
- Definitivamente el gasto fiscal no puede actuar como sustituto del gasto directo, las diferencias entre ellos son muy marcadas, además de la ya mencionada ventaja de uno sobre el otro.
- Se puede intuir, gracias al presupuesto de gastos fiscales y a las leyes del ISR y del IVA, que esta herramienta es ampliamente utilizada en el país, aun cuando se ha intentado que en últimos años disminuyan.

- Es notorio, de nuevo gracias al presupuesto de gastos fiscales, que el gobierno mexicano está plenamente consciente de la poca eficacia que muestra el gasto fiscal. Sobre las razones que existen para mantenerlo solamente se puede especular, acaso por el temor al costo político de medidas que “subirían” las tasas de los impuestos o que “crearían” nuevos.

- La inmediata desaparición del gasto fiscal no implica que se recaudaran las cantidades que por motivo de regímenes especiales se deja de cobrar y es que la desaparición de los beneficios tributarios implicaría cambios en la economía muy difíciles de predecir.¹³⁸

- Las doctrinas del mínimo vital y de la discriminación positiva, según quien escribe, ofrecen una justificación teórica, que no practica, del gasto fiscal.

¹³⁸ Podría, por ejemplo disminuir el consumo.

Propuesta.

Es difícil aventurar una propuesta aún y cuando resulta obvio que el gasto fiscal tiene varios aspectos que mejorar como conjunto, individualmente también se pueden hacer diversas optimizaciones, pero resulta prioritario por sobre todo mejorar el control del gasto fiscal, es decir, su fiscalización, es acaso su punto más débil y uno de los menos explorados.

En la actualidad no existe en el país una instancia dedicada exclusivamente a la inspección del gasto fiscal, si bien es cierto que en últimas la extensión de los regímenes tributarios especiales viene a la baja aún existen muchos y muy costosos gastos fiscales. En la actualidad es la Auditoría Superior de la Federación (ASF) la que de alguna forma mantiene cierto nivel de vigilancia sobre el objeto que nos ocupa.

Desde luego que la ASF realiza otras funciones por lo cual la observación del gasto fiscal no es su prioridad, propongo por tanto que un organismo tome como su más importante función la vigilancia del gasto fiscal, lo anterior requiere inversión pero los beneficios serían grandes, además el análisis podría no ser anual sino, por ejemplo, sexenal.

La institución deberá estar inscrita en el organigrama de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el control del gasto fiscal podría contribuir a la superación de las debilidades que presenta, la evaluación desde luego ayudaría en cuanto a la transparencia del instrumento relativo, a la identificación de la eficiencia y eficacia y desde luego otorgaría información sobre la pertinencia de mantener, modificar o extinguir el gasto fiscal.

En la actualidad la SCHP ya realiza una evaluación, si bien ligera, del gasto fiscal, estamos hablando del presupuesto de gastos fiscales pero este documento no tiene la intención de presentar una valoración sino más bien un recuento de la disminución

del ingreso que causan. Resulta entonces de primera necesidad que exista una instancia que se dedique únicamente a la determinación de las bondades y debilidades del gasto fiscal para que con la información se pueda diseñar una estrategia que haga de las excepciones tributarias un instrumento valioso de la política tributaria.

Fuentes de información.

Altshuler, Rosanne y Dietz, Robert, "Reconsidering tax expenditure estimation.", *National Tax Journal*, EE. UU., volumen 64, junio de 2011, <https://www.ntanet.org/NTJ/64/2/ntj-v64n02p459-89-reconsidering-tax-espenditure-estimation.pdf?v=%CE%B1>.

Altshuler, Rosanne y Dietz, Robert, "Tax expenditure estimation and reporting: a critical review.", *NBER Working Paper Series*, EE. UU., artículo de trabajo 14263, agosto de 2008, <http://www.nber.org/papers/w14263.pdf>.

Anderson, Barry, "Tax expenditures in OECD countries.", *Fifth Annual Meeting of OECD-Asia SBO*, Tailandia, junio de 2008, <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf>.

Annual Meeting of Senior Budget Officials (25:19 mayo 2004: Madrid España). *Best practice guidelines, off Budget and tax expenditures*.

Avram, Silvia, "The distributional effects of personal income tax expenditure.", *Euromod Working Paper Series*, Unión Europea, 2014, <https://www.iser.essex.ac.uk/research/publications/working-papers/eromod/em14-14.pdf>.

Brooks, Neil, "The tax expenditure concept.", *Canadian Taxation*, Canadá, volumen1, 1979, http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=2139&context=scholarly_works.

Burman, Leonard E. y Phaup, Marvin, "Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for Budget reform.", *University of Chicago Press*, EE. UU., volumen 26, julio de 2012, <http://www.nber.org/chapters/c12563.pdf>.

Burman, Leonard E., “Economic, policy and budgetary aspects of tax expenditures.”, *European Commission, Economic and Financial Affairs*, Unión Europea, octubre de 2013, http://ec.europa.eu/economy_finance/events/2013/20131023_ecfin_workshop/pdf/burman_en.pdf.

Comisión Europea, “Tax reforms in EU member states 2013, tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability.”, *Taxation Paper*, Unión Europea, número 38, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/e5_en.pdf.

Congreso de los Estados Unidos, “Budget act of 1974.” *Congressional Budget*, EE.UU., 1974, <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/GPO-RIDDICK-1992/pdf/GPO-RIDDICK-1992-34.pdf>.

Consumption Tax Trends 2012, OCDE.

Domínguez Martínez, José M, “Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica: la merma recaudatoria de un concepto elusivo.”, *Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, Universidad de Alcalá, Serie Documentos de Trabajo*, España, mayo de 2014, http://www3.uah.es/iaes/publicaciones/DT_05_14.pdf.

Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea, “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina.”, *Serie Macroeconomía del Desarrollo, Comisión Económica para América Latina y el Caribe*, Chile, número 77, enero de 2009, http://www.cepal.org/publicaciones/xml/2/35732/serie_md_77.pdf.

Jorge Luis Revilla de la Torre La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana, https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf.

Kahn, Douglas A., "A proposed replacement of the tax expenditure concept and a different perspective on accelerated depreciation.", *University of Michigan Law School Scholarship Repository*, EE.UU., volumen 41, número 1, 2014, <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1945&context=articles>.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf>.

Ley del Impuesto sobre la Renta, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf.

Mijangos Borja, María de la Luz, "Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México.", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, núm. 71, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/2834/3090>.

Notas sobre la introducción del Impuesto al Valor Agregado en México, Gerardo Gil Valdivia, <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/5/2338/9.pdf>.

OCDE "Containing Tax Expenditures" 2011.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Tax expenditures in OECD countries.", 2010, http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf.

S. Surrey, Stanley y R. McDaniel, Paul, "The tax expenditure concept and the Budget reform act of 1974.", *Boston College Law Review*, EE.UU., volumen 17, número 5, enero de 1976, <http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/vii/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr>.

Sánchez Armas, Marcial, “La teoría del gasto fiscal: un replanteamiento.”, *Universidad de la Laguna*, España, octubre de 1997, <ftp://tesis.bbt.ull.es/ccs syhum/cs57.pdf>.

Sanz Sanz, José Félix, “Los gastos fiscales, un estudio.”, *Documento de Trabajo*, *Universidad Complutense de Madrid*, España, número 9115, <http://eprints.ucm.es/25985/1/9115.pdf>.

Schick, Allen, “Off-budget expenditure: an economic and political framework.”, *OCDE Journal on Budgeting*, EE. UU., volumen 7, número 3, 2007, <https://www.oecd.org/gov/budgeting/43411741.pdf>.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), “Presupuesto de gastos fiscales 2015.”, México, 2014, http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2015.pdf.

Toder, Eric, “Distributional effects of tax expenditures.”, *Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution*, <http://www.urban.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/411922-Distributional-Effects-of-Tax-Expenditures.PDF>.

Tokman R., Marcelo, Rodríguez C., Jorge y Marshall S. Cristóbal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública.”, *Estudios Públicos*, *Centro de Estudios Públicos Chile*, Chile, número 102, <http://docplayer.es/4913677-Www-cepchile-cl-estudio-las-excepciones-tributarias-como-herramienta-de-politica-publica.html>.

Tyson, Justin, “Reforming tax expenditures in Italy: What, why, and how?”, *IMF Working Paper*, Unión Europea, 2014, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf>.

Villela Luiz, Lemgruber Andrea y Michael Jorratt, “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación.”, *Documento de Trabajo del Banco Interamericano de Desarrollo #IBD-WP-131*, diciembre de 2009, <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf;jsessionid=B7AFE2C419AFDD9837A2712301600D59?sequence=1>.

Wagstaff, A, “Redistributive effect, progressivity and differential tax treatment: Personal income taxes in twelve OECD countries.”

Weisbach, David A., “Tax expenditures, principal-agent problems, and redundancy.”, *Washington University Law Review*, EE. UU., volumen 84, 2006, http://openscholarship.wustl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1224&context=law_lawreview.

Weisbach, David A., y Nussim, Jacob, “The integration of tax and spending programs.”, *113 Yale Law Journal*, EE. UU., número 955, 2004, http://chicagobound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3032&context=journal_articles.

Whitehouse, Edward, “The tax treatment of funded pensions.”, *Axia Economics*, Inglaterra, <https://search.oecd.org/finance/private-pensions/2391559.pdf>.