



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ECONOMÍA

LOS GASTOS FISCALES EN LA ECONOMÍA MEXICANA. EL CASO DEL IVA (2002 – 2008)

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN ECONOMÍA

PRESENTA:

CINTYA BERENICE CHÁVEZ MACIEL

ASESOR:
DR. RAMÍREZ CEDILLO EDUARDO



MÉXICO, CIUDAD UNIVERSITARIA, NOVIEMBRE DE 2011.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

*ESTE TRABAJO DE TESIS,
ASI COMO MIS ESFUERZOS FUTUROS
ESTÁN ENTERAMENTE DEDICADOS
A SUSANA SALVADORES CIRIACO
QUIEN ES MI PUNTO DE PARTIDA EN LA VIDA.
ABUELITA, TE AMO.
03.01.11*

AGRADECIMIENTOS

La presente Tesis es un esfuerzo en el cual, directa o indirectamente, participaron varias personas leyendo, opinando, corrigiendo, teniéndome paciencia, dando ánimo, acompañando en los momentos de crisis y en los momentos de felicidad.

Gracias a Dios;

por permitirme llegar hasta este momento tan importante de mi vida y lograr otra meta más en mi carrera.

Gracias a mi asesor;

el Dr. Ramírez Cedillo Eduardo por haber confiado en mi persona y por la paciencia ante mis inconsistencias

Gracias a mi Profesora García Torres Rosa María;

por los consejos, el apoyo y el ánimo que me brindó a lo largo de toda mi travesía universitaria y en mi vida personal. Le agradezco por un día haberme abierto las puertas de su oficina para después abrirme las puertas de su vida. Sin lugar a dudas, una persona sin la cual éste trabajo, mucho de lo que hoy soy y en dónde me encuentro y a dónde sé que puedo llegar, se lo debo a sus sabios consejos y al apoyo incondicional que solo una verdadera amiga te puede dar.

Gracias a los profesores;

Miguel Cervantes Jiménez por la atenta lectura de este trabajo y sus atinadas correcciones. A los profesores Cabrera Adame Carlos Javier, García Rodríguez Mauro y Velázquez García Alberto que participaron en mi desarrollo profesional durante mi carrera, sin su ayuda y conocimientos no estaría en donde me encuentro ahora.

Gracias a mis queridas amigas;

que me apoyaron y me permitieron entrar en su vida durante casi cinco años de convivir dentro y fuera del salón de clase. Claudia, Dulce, Sofía, Erika, Carolina, Magnolia y Melina. Y a mi gran amigo Mauricio. Gracias.

Gracias a mis padres Francisco y Ma. Luisa;

por su cariño, comprensión y apoyo sin condiciones ni medida en mis ausencias y mis malos momentos. Por guiarme sobre el camino de la educación. Creo ahora entender el porqué de sus sacrificios, regaños y muchas cosas más que no terminaría de mencionar. Gracias por regalarme lo más importante. La vida.

Gracias a mi hermano Francisco;

porque además de ser un buen amigo, es la mejor compañía para compartir el mismo techo.

Gracias a mis abuelos Juan y Susana;

por encomendarme siempre con Dios para que saliera adelante. Yo sé que sus oraciones fueron escuchadas. Abuelita, hoy esto es para ti, porque aunque no te pueda ya ver, sé que siempre estaremos juntas.

Gracias a mi Tío Vicente y a mi tía Antonia;

por ser mis segundos padres en la vida. Por todos los consejos, regaños, risas y amor compartido. Por perdonar mis errores y cobijarme con su protección.

Gracias a la UNAM.

La Máxima Casa de Estudios y a mi Facultad de Economía, que fueron mi casa de trabajo por cinco años y sin las cuales, no podría haber alcanzado a ser la profesionista comprometida que hoy he logrado ser.

Gracias.

ÍNDICE TEMÁTICO

INTRODUCCIÓN	4
I. EL PAPEL DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA	9
1. El Estado y las Doctrinas de pensamiento económico	9
1.1 Fundamentos de la economía clásica	10
1.2 Fundamentos de la economía keynesiana	12
1.3 Fundamentos del neoliberalismo	14
2. Justificación de la participación del Estado en la economía	16
2.1 Fallas de mercado	18
3. Las funciones del Estado a través de su política fiscal	20
3.1 Función Asignación	21
3.2 Función Distribución	22
3.3 Función Estabilización	23
3.3.1 Instrumentos de estabilización económica	23
3.3.1.1 Instrumentos monetarios	23
3.3.1.2 Instrumentos fiscales o presupuestarios	24
4. Política Fiscal y Sistema Tributario	24
4.1 Los ingresos del Sector Público	25
4.2 La Estructura Tributaria	26
4.2.1 Características deseables	26
II. GASTOS FISCALES. CONCEPTUALIZACIÓN	29
1. Antecedentes	29
1.1 El gasto fiscal visto como un gasto público	35
2. Diseño de los Gastos Fiscales	38
2.1 Transparencia	38
2.2 Orientación	39
3. Consideraciones económicas en el análisis de los gastos fiscales	40
3.1 Equidad	41
3.2 Eficiencia	43
3.3 Facilidad de administración	45
4. Modalidades o mecanismos de operación de un Gasto Fiscal	45
4.1 Exclusión fiscal	46
4.2 Deducción fiscal	46
4.3 Crédito impositivo o desgravación	47
4.4 Tarifas especiales	47
4.5 Aplazamiento del pago de impuestos	48
5. Métodos de estimación de los gastos fiscales	48
5.1 Estimación por pérdida de ingresos	49
5.2 Estimación por ganancia de ingresos	50
5.3 Estimación por gastos equivalentes	51
6. Experiencia Internacional	52
7. Críticas al concepto de Gasto Fiscal	56
7.1 La estructura impositiva normal	57
7.1.1 Régimen general vigente de un gasto fiscal	60
7.2 Los pros y contras de un gasto fiscal	62

III. EL IMPUESTO AL CONSUMO EN MÉXICO	65
1. Antecedentes	66
2. Marco Legal Actual	69
2.1 Estructura General de la Ley	69
2.2 Reformas emprendidas al IVA	74
3. Desempeño del IVA en la recaudación de fisco	79
3.1 Comparativo de recaudación de México con otros países	83
IV. EL IMPUESTO AL CONSUMO EN MÉXICO	92
1. Cuantificación del Gasto Fiscal. Presupuesto de Gasto Fiscal: IVA	92
2. Implicaciones y consecuencias económicas del IVA en las Finanzas Públicas y en la Economía	99
3. ¿Gasto Fiscal o Gasto Directo?	102
V. COCLUSIONES	107
Anexo estadístico	113
Bibliografía consultada	120
Índice de cuadros, tablas, gráficas y figuras	122

INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, hemos podido observar crisis económicas que a nivel mundial han puesto en evidencia no sólo la fragilidad del orden económico internacional, también, la volatilidad en los mercados internacionales. Crisis financieras recurrentes en diferentes economías han generado una creciente desconfianza hacia los mercados, poniendo en evidencia no solo la insolencia a la que pueden llegar las economías, también, la rápida proliferación de los contagios y desequilibrios macroeconómicos que demuestran la información imperfecta, escasa y asimétrica no sólo en el sistema, sino también, en las acciones públicas.

Ante esta invariable preocupación en los desequilibrios marcados por una constante incertidumbre por la estabilidad económica, por la recurrencia de las crisis severas que ponen en riesgo el ya reducido ritmo de crecimiento de la actividad económica a nivel mundial, y en forma más particular, el desarrollo y evolución de los países, independientemente del enfoque que se adopte para analizar estos sucesos, es evidente la existencia de un consenso entre especialistas y profesionales, en la necesidad del desarrollo de conceptos, instrumentos, procedimientos, modelos y estadísticas que permitan analizar y profundizarlos ampliamente.

De lo anterior, en su quincuagésima reunión, el Comité Monetario y Financiero Internacional de la Junta de Gobernadores del Fondo Monetario Internacional celebrada en Washington el 16 de abril de 1998, se adoptó el Código de buenas prácticas de Transparencia Fiscal que pretende “ofrecer garantías al público y a los mercados de que se dispone de un panorama claro de la estructura y las finanzas del gobierno y de que puede evaluarse con fiabilidad la solidez de la política fiscal”, todo esto, suponiendo un mayor esfuerzo por informar al público sobre la estructura y las funciones gubernamentales que determinan las políticas fiscales y sobre las actividades pasadas, presentes y futuras, favoreciendo no solo a una mayor y mejor rendición de cuentas, también, a una mayor credibilidad de los gobiernos basados en la información clara, veraz y oportuna que permita conocer la situación financiera de los gobiernos para la realización de sus obligaciones, ya que una buena gestión en los gobiernos, es pieza fundamental de una mayor estabilidad macroeconómica y un crecimiento con equidad y calidad. En el mismo tenor, la transparencia no sólo afianza una mayor credibilidad, también, facilita el acceso a nuevos mercados y reduce la frecuencia e intensidad de las crisis.¹

¹ Fondo Monetario Internacional. ¿De qué manera promueve el FMI una mayor transparencia fiscal? Ficha técnica del 19 de Febrero 2008

A nivel gubernamental, obedeciendo a este llamado de una mayor transparencia fiscal, junto con los presupuestos gubernamentales, surge la necesidad de la elaboración de un presupuesto que resulta novedoso en su aplicación en México: los Gastos Fiscales (GF), que según lo definido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) , éstos son entendidos como aquellos montos que deja de recaudar la Federación por mantener exenciones o tratamientos preferenciales y que implican la transferencia indirecta de recursos públicos hacia diversos sectores de la economía con un objetivo económico o social y que se originan por los tratamientos fiscales especiales, las facilidades administrativas, las deducciones autorizadas, los ingresos exentos, las tasas preferenciales, los estímulos fiscales, exenciones, bonificaciones, etc. La existencia de una estimación de los gastos fiscales permite evaluar su justificación e impacto fiscal argumentando que esto favorecerá a una mejora en la transparencia de las finanzas públicas y una mejora en la gestión tributaria.

Autores como Cantalá, et.al (2005) han reconocido que la evolución del sistema tributario mexicano ha propiciado cambios en las leyes, que si bien por una parte han mejorado la eficiencia en la administración tributaria, también han dado origen a un sistema complejo en su legislación y que cada vez es más costoso dada la proliferación de los regímenes preferenciales. Si bien, en México se ha hecho uso de estos regímenes preferenciales desde hace algunas décadas² con el fin de impulsar determinadas actividades o sectores económicos como una estrategia más de política económica, a la fecha, podemos ver la existencia de una problemática en torno a ellos: han sido difíciles de erradicar y han creado un sector empresarial y productivo débil y dependiente a estos estímulos y que no sólo han dado pie a una baja competitividad, también, no puede dejarse de lado que las diferentes modalidades de estos estímulos fiscales representan una reducción inevitable en la recaudación, provocando una merma en las Finanzas Públicas.

Las Finanzas Públicas constituyen la actividad económica del sector público que pretende generar los ingresos públicos suficientes para que se sufrague el Gasto Público y poder así el Estado llevar a cabo sus funciones básicas, por tanto, se requiere de recursos. De lo anterior, el sistema tributario tiene como fin proporcionar al Estado a través de la recaudación, de los recursos suficientes para poder sufragar su gasto y hacer frente a sus objetivos de política económica, sin embargo, también tiene a su cargo en ocasiones, la reducción de la carga

² Convenios Fiscales de Minería y la ley de Industrias Nuevas y Necesarias, que en la década de los cincuentas, cumplieron con el objetivo de la sustitución de importaciones y el desarrollo de nuevas industrias y sectores exportadores.

impositiva con el fin de complementar los objetivos de política económica haciendo uso principalmente de los GF como una política de atracción y promoción de la inversión que permita la generación de empleos y el apoyo a determinados grupos o sectores económicos. Pero es evidente que una reducción en la recaudación impositiva producto de la desviación de la estructura de un impuesto, más allá de la efectividad o no que puedan tener estos incentivos fiscales, existen otros efectos que producen y que deben resaltarse.

A pesar de que las exenciones y tratamientos especiales son muy comunes en el mundo, tener múltiples tasas o exenciones provoca una verdadera merma en las Finanzas Públicas, ya que estos estímulos reducen significativamente los niveles, las bases y las tasas impositivas efectivas reales provocando una insuficiencia presupuestaria en la Hacienda Pública frente a la evidente necesidad creciente de programas sociales, educativos, de inversión, de infraestructura, etc. Por lo que la revisión de la evolución de los tratamientos preferenciales es relevante para la toma de medidas pertinentes y a su vez, también es importante observar si éstos se presentan como una oportunidad y/o conveniencia o acarrear otros inconvenientes como un difícil control en la administración tributaria por su abundancia o aumentan la diferencia entre la recaudación efectiva y la potencial.

Con lo anterior, resulta conveniente realizar una revisión de la evolución de estos en la economía mexicana a partir de su primer formulación en México en el 2002, cuando a petición del Congreso de la Unión se inician los trabajos para su integración por parte de la SHCP contando con su análisis y aprobación antes del 30 de junio de cada año, frente a la experiencia de países como Estados Unidos, Canadá, Francia, España y Alemania que iniciaron su formulación a finales de la década de los setenta y principios de los ochenta.

En México, se encuentra que más del 80.0 por ciento de los ingresos que percibe el Gobierno provienen fundamentalmente de dos impuestos: el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Consumo (IVA). En este sentido, reconociendo la amplitud del tema, el objetivo general que persigue la investigación es brindar los elementos conceptuales que nos permitan evaluar el funcionamiento de los gastos fiscales como un instrumento del sistema fiscal realizando una revisión en el caso del IVA, tratando de verificar de forma sencilla que al ser un impuesto con diferentes tasas gravables y exenciones, abre la posibilidad de una mayor pérdida recaudatoria con una tasa cero que no contribuye a la recaudación del fisco y agrega otra merma fiscal por

concepto de devoluciones. De esta forma, los objetivos particulares de la investigación serán los de:

- Comparar en base a las diferentes doctrinas de pensamiento económico, cuál ha sido el debate en torno a la intervención del Estado en la economía y justificar cómo este nivel de intervención requiere de una determinada estructura impositiva que en determinadas circunstancias da paso a regímenes preferenciales que significan la renuncia a un nivel de ingresos en busca del cumplimiento de determinados objetivos de política.
- Adquirir la conceptualización necesaria para el entendimiento y acotamiento de lo que representa un Gasto Fiscal así como reconocer cuáles han sido las críticas que han surgido en torno al mismo,
- Analizar en un panorama general cuál es la estructura del IVA, así como evaluar su desempeño en la recaudación del fisco, y
- Generalizar los gastos tributarios en la economía mexicana enfocados al IVA para esquematizar la evolución de su estructura y evaluar cuáles pueden ser las implicaciones y consecuencias de la existencia de un impuesto con diferentes tasas y exenciones en los niveles de recaudación y productividad en la economía.

Así, la hipótesis planteada está dirigida al hecho de que existen aún en la actualidad amplias barreras al gasto fiscal que nos limitan en su entendimiento. Con lo anterior y observando los niveles de recaudación bajos en el sistema fiscal (IVA) nos lleva a dos vertientes: Por un lado se encuentra la naturaleza misma del impuesto y por otro, la modificación o eliminación de un Gasto Fiscal no implica *per se*, un aumento paralelo de los niveles de recaudación. En este sentido, tener múltiples tasas y exenciones provoca una merma considerable en las finanzas públicas con subsidios otorgados a la sociedad que tienen un impacto y participación importante en el Producto Interno Bruto y que bien pueden ser canalizados a programas de ayuda social vía gasto directo aumentando no sólo el ingreso público, también coadyuvando a alcanzar de mejor forma los objetivos de política establecidos.

Pese a que en la práctica tributaria de los últimos años en diversas economías del mundo, se esté dando una tendencia a disminuir la imposición directa para darle paso al aumento de la indirecta mediante la adopción de una tasa uniforme y una base amplia en su estructura, y pese a que la evidencia nos esté mostrando que hay economías a las que esta adopción les ha funcionado, debemos recordar que las recetas no son universales.

La tesis consta de cinco capítulos. En el primer capítulo “El papel del Estado en la Economía”, se estableció el marco referencial respecto a las características del rol que tiene el Estado en una economía de acuerdo a las principales escuelas del pensamiento económico, pasando desde un extremo liberal a otro intervencionista. Este marco permite converger en un punto en el cual esta participación requiere de una cantidad de ingresos para hacer frente a objetivos de política económica donde el instrumento más importante para allegarse de estos recursos son los impuestos, mismos que pertenecen a una estructura tributaria que cuenta con características deseables que permitirán evaluar su calidad y la forma de percepción de ingresos por el Estado.

En el segundo capítulo “Gastos Fiscales. Conceptualización”, se refirió al marco teórico de la investigación redactando los conceptos más relevantes que abarcan el tema del proyecto para un mejor entendimiento de la propuesta. Se hace esta redacción para respaldar los conceptos y las metodologías existentes para su campo de acción y medición de los Gastos fiscales de acuerdo a la experiencia Nacional e Internacional de acuerdo a conceptos generalmente aceptados por Instancias Globales como la OCDE y el enfrentamiento de estos mismos ante las críticas y debilidades del concepto.

En el tercer capítulo “El impuesto al consumo en México” se realiza la revisión del Impuesto al Valor Agregado desde su entrada en vigor en 1980 a la fecha enfatizando la estructura de sus alícuotas de gravamen y el comportamiento de su recaudación ante las diferentes reformas emprendidas en sus niveles con la finalidad de poder conocer cuál es su desempeño ante la recaudación de la Hacienda Pública. Lo anterior para apoyar la hipótesis de que parte importante en los problemas de su recaudación no pueden ser atribuidos única exclusivamente a problemas administrativos. Peso importante tiene la estructura misma del impuesto. Estructura que facilita el origen de delitos fiscales como evasión y elusión fiscal.

En el cuarto capítulo “Los Gastos Fiscales en México. IVA”, se revisa el comportamiento de los gastos fiscales entregados a la sociedad vía sistema tributario para conocer sus implicaciones y consecuencias en la economía y las finanzas públicas para facilitar un criterio respecto de su conveniencia para alcanzar objetivos de política económica.

En el sexto capítulo se hace mención de los resultados de la investigación, así como de las propuestas que derivan de la misma.

I. EL PAPEL DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA

Uno de los debates más importantes y persistentes en el plano económico a través del tiempo, lo encontramos en cuál debería de ser el papel que debe jugar el Estado en la economía. Dicho debate ha variado gracias a las circunstancias económicas por las que ha atravesado la economía mundial y que han dado pie a las diferentes escuelas de pensamiento económico. Sin embargo, sea cual sea la corriente económica de la que se esté hablando, es evidente que el rol que desempeña el estado no puede ir separado del plano económico.

En este capítulo, se describe cuál ha sido el papel adoptado por el Estado de acuerdo a las principales escuelas de pensamiento económico predominantes atravesando por dos extremos, por un lado las doctrinas liberales con un Estado pasivo y por otro, las doctrinas intervencionistas con un Estado activo. Sin embargo, una vez trastocados los principales criterios de cada pensamiento, se llegara a un plano en el cual daremos cuenta que la participación del Estado está vista desde acciones tendientes a recuperar un equilibrio económico. Sin embargo, un elemento que ha explicado su intervención, es el hecho de que el mercado no ha podido realizar todas las funciones económicas debido a la existencia de ciertas fallas de mercado que han originado que una de las herramientas más poderosas con las que cuenta el Estado sea la política fiscal que le permite manipular determinadas variables de forma directa o indirecta, relacionadas con objetivos de política económica que se buscan cumplir. A su vez, se verá que el cumplimiento de estos objetivos requiere de determinados ingresos y que el instrumento más importante que posee el Estado para allegarse de estos ingresos son los impuestos que forman parte de una estructura tributaria. Dicha estructura, implicará la adopción de ciertas características que permitan al sistema cumplir con criterios adoptados como la equidad, la sencillez y la eficiencia y así el Estado hacerse de la mayor cantidad de recursos que determinarán su intervención y tamaño mediante políticas de gasto para el cumplimiento de los objetivos previamente establecidos.

1. EL ESTADO Y LAS DOCTRINAS DE PENSAMIENTO ECONÓMICO

De acuerdo a las diferentes ideologías predominantes, al Estado se le han atribuido diferentes funciones. Por un lado, las *doctrinas liberales* que hablan de la no participación del Estado en cuestiones económicas contemplándolo a éste, como un elemento ajeno de las economías de libre mercado. Esta afirmación está fundamentada en la libertad individual de los consumidores y empresarios y en la propiedad privada de los recursos asegurando que a partir de

estos supuestos, el mercado autorregulado es capaz de proporcionar las soluciones más eficaces a los diferentes problemas económicos tanto en la asignación como en la distribución de los recursos escasos y a partir de esto, cualquier intervención ajena al libre mercado resultaría ineficaz e impondría restricciones.

Por otro lado, las *doctrinas intervencionistas* que fundamentan un papel más protagónico del Estado en la supervisión de la actividad económica dada la incapacidad del mercado de garantizar una senda de crecimiento estable, así como una eficiente asignación de los recursos y una distribución aceptable de la propiedad y la renta. Por tanto, se propone el uso de la política económica como un instrumento necesario “para guiar, corregir y complementar al mercado en algunos aspectos” según Musgrave y Musgrave (1992: 6). Pretendiendo con su uso, influir en el comportamiento de los individuos e introducir incentivos o actuar de forma directa sobre la economía con el fin de influir sobre la eficacia de la asignación de los recursos escasos y lograr una mayor estabilidad macroeconómica.

Bajo esta perspectiva, sea cual sea la ideología en la que nos encontremos bajo un intento de exclusión, minimización o maximización de la intervención del Estado, no se puede ocultar el papel evidente que juega éste en la economía ya que su participación resulta interesante para el desarrollo de la actividad económica, así como para el interés público y privado.

En base a lo anterior, el propósito de este apartado es la exposición de los principales planteamientos desarrollados en las escuelas de pensamiento económico en función de cuál debe ser el papel que desempeñe el Estado en la economía.

1.1 Fundamentos de la economía clásica

Los clásicos fueron los primeros autores que desarrollaron la ciencia económica y al hablar de ellos se hará referencia a Adam Smith, David Ricardo y John Stuart Mill como los más destacados.

Del siglo XVIII al siglo XX, la economía clásica pugó por el *laissez faire* que implicó la nula intervención del Estado en los asuntos económicos. La totalidad de sus postulados significaron una fuerte aversión al absolutismo y mercantilismos predominantes en épocas anteriores que se caracterizaron por un excesivo predominio estatal, quedando así la tutela y el control de la vida económica en la figura del empresario.

Con la publicación de *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* en 1776, Adam Smith definió el objeto de la política económica como el suministro al

pueblo de un abundante ingreso o subsistencia así como la provisión al Estado de rentas suficientes para los servicios públicos; es decir: “proveer artículos de subsistencia para el pueblo” (1979:377) dejando así sus principios centrados en la exposición de las ventajas que dan los intercambios entre individuos libres y en las bondades del sistema del libre mercado, donde el fin de este sistema es la obtención máxima de riqueza o aumento del producto social.

Los fundamentos de este sistema clásico expuesto por Adam Smith se basaban en un sistema de “libertad natural” que afianza que cualquier persona con tal que no viole las leyes de justicia, debe quedar en perfecta libertad para perseguir su propio interés como le plazca, dirigiendo su actividad e invirtiendo sus capitales en concurrencia con cualquier otro individuo o categoría de personas (Smith 1979:612). Así pues, para A. Smith estamos ante la presencia de un modelo que resalta un Estado mínimo que ve limitadas sus actividades hacia aquellas que garanticen el funcionamiento del libre mercado y la provisión de seguridad, comprometido a la realización de tres tareas específicas: proteger la sociedad contra la violencia y de la invasión de otras sociedades independientes, proteger a los miembros de la sociedad contra las injusticias y opresiones de cualquier otro componente de ella y establecer y sostener aquellas instituciones y obras públicas que, aun siendo ventajosas en sumo grado a toda la sociedad, son, no obstante, de tal naturaleza que la utilidad nunca podría recompensar su costo a un individuo (Smith 1979:614, 628, 639).

De tal forma, este dejar hacer, facilitaba a los individuos la búsqueda egoísta de la satisfacción de sus necesidades particulares, donde los individuos apelaban a su egoísmo: “Dame lo que necesito y tendrás lo que deseas [...] y así obtenemos de los demás la mayor parte de los servicios que necesitamos...” (Smith 1979:17), por tanto, la autorregulación del sistema se garantizaba por la actuación de lo que Adam Smith nombró “la mano invisible”:

“... como cualquier individuo pone todo su empeño en emplear su capital para sostener la industria doméstica... cada uno de ellos colabora de una manera necesaria en la obtención del ingreso anual máximo para la sociedad. Ninguno se propone, por lo general, promover el interés público... únicamente considera su seguridad... el mayor valor posible, sólo piensa en su ganancia, pero en éste como en muchos otros casos, es conducido por una mano invisible a promover un fin que no entraba en sus intenciones... pero al perseguir su propio interés promueve el de la sociedad de una manera más efectiva que si esto entrara en sus designios”. (Smith 1979:402)

Detrás de este Estado mínimo está la evidencia de que una “mano invisible” puede hacer mejor las cosas que el Estado donde sus posibilidades de intervención quedan reducidas al máximo debido a que no son muchas las cosas buenas que Smith veía ejecutadas por aquellos que

sirven sólo al interés público” (Smith 1979:402) y por la escasa efectividad del gasto público, donde la idea del endeudamiento del Estado carece de apelación alguna debido a que puede reducir, encarecer y exponer los recursos disponibles o incrementar las cargas fiscales. Por tanto, se considera al ahorro público como la mejor virtud del Estado, de aquí que las limitadas funciones del Estado supongan un gasto público reducido.

Por otro lado, David Ricardo mostró una mayor preocupación en el estudio de las leyes que regulan la distribución de la renta y en los efectos que ocasionan la imposición al capital y la renta considerando que esta imposición ejercía un impacto negativo en los procesos de acumulación:

“No existe impuesto alguno que no tenga tendencia a disminuir el poder de la acumulación. Todos los impuestos inciden ya sea sobre el capital o sobre el ingreso... Algunos impuestos causarían efectos en mayor grado que otros. Pero el gran mal de la tributación se encuentra no tanto en la selección de sus objetivos, sino en el monto total de sus efectos de conjunto”. (1973:115)

Con lo visto anteriormente, se concluye que los principios del pensamiento clásico se consolidaron en base al postulado de un Estado mínimo bajo las ideas de un equilibrio presupuestal basado en la reducción del gasto público y la búsqueda de una política impositiva neutral como una regla, cuyo fin era que la recaudación impositiva se acomodara al gasto público en su nivel más bajo, quedando de esta forma limitada la posibilidad de un aumento en los impuestos e influir en la conducta y decisiones de los agentes económicos y de ésta forma, evitar influir en el proceso de acumulación.

1.2 Fundamentos de la economía keynesiana

La Gran Depresión de 1929 resultó una fecha determinante para el cuestionamiento de los postulados de la teoría económica clásica y para el nacimiento de una nueva forma de interpretación de la economía, ya que en los años treinta, el mundo sufrió de la peor crisis económica de los tiempos modernos con elevadas cifras de desempleo y caídas abruptas en los precios de exportación de materias primas como consecuencia de un descenso considerable de la demanda. Sucesos para los cuales, la teoría predominante en ese entonces no tenía explicación, lo cual, puso de manifiesto la inconsistencia de los postulados clásicos. Ante este panorama, se precisó de una nueva doctrina que se apegara más a la realidad y fuera capaz de explicar los

sucesos económicos y sociales que se presentaban y a la vez, que brindara soluciones más eficaces.

En 1936, John Maynard Keynes publicó *Teoría General de la ocupación, el interés y el dinero* donde hacía evidente la falla del sistema de laissez-faire. La teoría clásica rechazaba toda intervención del gobierno, sin embargo, la teoría de Keynes fue capaz de revolucionar al pensamiento actual porque pudo explicar en su teoría las causas de la crisis, argumentando que ésta fue consecuencia de la inestabilidad en la confianza de los inversionistas y que una participación más directa del Estado mediante el uso de políticas ayudaría a motivar el crecimiento de la demanda agregada y a disminuir el desempleo.

Para Keynes, en un capitalismo individual no podía existir responsabilidad alguna de mantener un nivel de demanda efectiva suficiente para garantizar el pleno empleo:

“[...] una demanda efectiva insuficiente puede y a menudo lo hará, que el aumento de ocupación se detenga antes de que haya sido alcanzado el nivel de ocupación plena. La insuficiencia de la demanda efectiva frenará el proceso de producción [...]”. (1980:38)

Keynes postulaba que si la demanda era suficiente, la oferta se valdría por sí misma, exactamente lo opuesto a la ley de Say, por lo que una acción irresponsable de los gobiernos sería si permitían que los recursos de su país permanecieran ociosos cuando tenían a su disposición instrumentos que podían estimular la actividad económica.

El diseño del pensamiento keynesiano estaba dirigido hacia lograr una mayor estabilidad y crecimiento económico mediante el uso de diferentes instrumentos, principalmente la política fiscal y en menor medida la política monetaria, para afectar así el ambiente en el cual empresarios y consumidores eligen y toman decisiones individuales, en pocas palabras Keynes refería que el Estado debía encargarse no de aquellas cosas que ya están hechas por los individuos, sino hacer aquellas otras que aún no se han hecho (1986:85).

En este sentido y manteniendo el postulado clásico de que el mercado debía encargarse de la asignación de los recursos, la participación del gobierno debería de estar enfocada en garantizar un nivel de producción agregada correspondiente al pleno empleo mediante el presupuesto público, así cuando el gasto en bienes y servicios sea muy reducido como para ocupar a toda la fuerza de trabajo, el gobierno tenía dos alternativas, por un lado, o aumentar su gasto o promover a que otras personas aumentaran su gasto mediante una reducción impositiva. De esta manera, el papel de la política fiscal “[...] no es equilibrar el presupuesto, sino equilibrar la

economía, es decir, asegurarse de que haya suficiente demanda para toda la producción de que es capaz una economía” (Tobin 1972:16).

Esta política fiscal debería estimular al gasto agregado, ya sea mediante un aumento del gasto público o mediante la reducción de una gama de impuestos. Sin embargo también se habla ya de la posibilidad de aumentar al gasto público y mantener los impuestos, esto mediante el uso del crédito o déficit público quedando así la regla de oro clásica del equilibrio presupuestal como algo erróneo: “[...] financiar al gasto público sistemáticamente por medio de déficit es otra de las ideas revolucionarias de John Maynard Keynes (Stiglitz 1993:864)” ya que aunque se tiene la concepción de que el déficit puede resultar un problema a largo plazo, el desempleo puede ser aún un problema mayor, por lo que el déficit puede ser una política trascendental en situaciones de depresión y alto desempleo.

1.3 Fundamentos del neoliberalismo

Después de 40 años de predominio del keynesianismo como principal doctrina de pensamiento económico, en la década de los setentas se presentó una nueva coyuntura económica que hizo nuevamente tambalear los postulados por los cuáles se regía la economía mundial y que habían permitido su recuperación después de la Gran Depresión de los años treinta.

Para esta década de los setenta, los postulados keynesianos se habían convertido insuficientes para combatir esta nueva coyuntura caracterizada por una recesión y altos índices de desempleo producto de los nuevos parámetros económicos que surgieron a la subida del precio del petróleo y de las materias primas además de cambios en la demanda mundial: ante una situación de estanflación, los impulsos a la demanda para mejorar las condiciones del empleo e ingresos de equilibrio trajeron como consecuencia fuertes presiones inflacionarias.

Ante este panorama, se dio vida a la actualización del pensamiento liberal clásico donde se aprovechó el momento para replantear la importancia del papel del mercado en la asignación de los recursos y contraatacar toda acción intervencionista por parte del Estado³. Esta reivindicación de los antiguos postulados clásicos significó resaltar la libertad individual y el egoísmo (mano invisible) de los individuos para la mejora en el bienestar de la sociedad donde la preponderancia de la eficacia del mercado para eliminar cualquier desequilibrio que pudiera surgir en la economía fue el principal estandarte neoliberal (Friedman y Friedman 1983:31), donde se consideraba que

³ Friedman y Friedman (1983: 61) afirmaban que “nada nos impide, si queremos edificar una sociedad que se base en la cooperación voluntaria para organizar tanto la actividad económica como las demás actividades, una sociedad que preserve y estimule la libertad humana y que mantenga al Estado en su sitio, haciendo que sea nuestro servidor y no dejando que se convierta en nuestro amo.”

cualquier intervención estatal imponía rigidez a la economía, por lo que se proponía nuevamente la desregulación, la liberación y la flexibilidad de los mercados.

Dentro de las principales críticas que sostuvieron los economistas neoclásicos, podemos hablar de la severa crítica al Estado de Bienestar que se había desatado décadas anteriores como producto del predominio de la doctrina keynesiana donde se dio una diferente pauta de relaciones entre los gobiernos, las industrias, los servicios nacionalizados y las empresas privadas de acuerdo a las nuevas ideologías económicas de igualdad y progreso en base a que el Estado debía de proporcionar a las masas un mínimo de protección y ayuda, así como reducir la diferencia entre las rentas de las diferentes clases proporcionando a escala servicios sociales crecientes para asegurarles ciertos derechos inherentes e inalienables.

Esta crítica neoliberal evidenció que ese proceso económico presentaba dos contradicciones, por un lado estaba la naturaleza del mismo sistema capitalista que relegaba la satisfacción de las necesidades humanas por la búsqueda de la maximización de la ganancia y la acumulación del capital y por otro lado, este Estado de Bienestar sirvió para evidenciar la crisis fiscal de la cual era presa el Estado ya que se criticó la ineficiencia de las empresas públicas responsabilizando al gasto social como el principal causante del déficit del Estado ya que este aumento del déficit público presionaría al alza de los impuestos que eran considerados para los clásicos como un obstáculo a la libertad individual y a la acumulación de capital, por lo que la única solución viable a este problema, sería el recorte del gasto público.

Para este modelo, se aplica la tesis de uno de sus principales exponentes como Milton Friedman respecto a la eficacia de la política monetaria sobre la política fiscal, donde el principal objetivo es la estabilidad de precios sobre el pleno empleo ya que de la misma manera que los clásicos, se considera que el empleo existente en la economía es voluntario, por lo que el desempleo es algo que todo mundo padece. Por consiguiente consideran que un cierto índice de paro se acoge como forma de garantizar la estabilidad de los precios.

Con lo anterior, para Friedman el papel del Estado debería quedar relegado únicamente a las 3 obligaciones mencionadas por los clásicos y expresadas con anterioridad. Sin embargo, para Friedman, el tercer deber de A. Smith relacionado a las instituciones y actividades públicas sirvió para darle una extensa aplicación a las actividades públicas. Justificadas por un lado por el costo de producción de algunos bienes y servicios pero da pie también a un ilimitado desarrollo del poder del Estado que en un momento pueden afectar a terceros, ya que un incremento de su

poder puede llevar a que en lugar de que este sirva a la gran mayoría, puede favorecer a que algunos se aprovechen de otros. En palabras de Friedman:

“La experiencia enseña que, una vez que el sector público emprende una actividad, rara vez la termina. La actividad suele tender a expansionarse exigiendo la adjudicación de un presupuesto mayor, en vez del recorte o suspensión del mismo”. (1983:31)

Por lo que, se debe de realizar un examen tanto de los beneficios y costos de la intervención pública requerida antes de decidir su intervención.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA.

En el transcurso del tema anterior, se constató que el papel del Estado en la economía se ha dado desde su aparición como una organización social máxima del mismo sistema y que dicha participación se ha presentado de diferentes formas adoptando diferentes funciones como respuesta de la acumulación de procesos coyunturales.⁴

En la actualidad, podemos caracterizar a la mayoría de las economías como economías mixtas. Al decir son mixtas, nos referimos a que la relación entre el Estado y el Mercado es más complementaria y conjunta.

Se advirtió con anterioridad, que la forma y el grado de intervención del Estado en la economía ha sido el resultado de un sinnúmero de procesos coyunturales, sin embargo, en la actualidad, el debate en torno a su grado de participación se ha expresado menos intenso que a comparación de siglos atrás.

Los procesos coyunturales que revelaron a la luz la insuficiente capacidad del mercado para lograr asignaciones eficientes han sido los principales incentivos mediante los cuales, economistas como Blinder, Berkeley y Schultz deliberen por una participación más activa del Estado, sin embargo, sobre la mesa de debate, se encuentran las críticas que aseguran que si bien el mercado suele fallar en la asignación de recursos, una participación más activa del Estado no garantiza la corrección de estos fallos ya que cuenta con ciertas limitaciones o fallos⁵ de

⁴ En el capitalismo del siglo XVII y XVIII prevaleció un Estado intervencionista mientras que en el capitalismo del siglo XIX dominó un Estado liberal. En el capitalismo del siglo XX encontramos un Estado benefactor comprometido con los derechos sociales y el desarrollo económico.

⁵ Así como la intervención del Estado se deriva de la existencia de las fallas de mercado, esta intervención puede dar como resultado una serie de fallas que hacen fracasar el cumplimiento de sus objetivos, estando estas fallas asociadas a aquellas deficiencias que generan los gobiernos cuando intentan reemplazar la actuación del mercado. Esto viene dado en su intervención que básicamente tiene que ver con problemas de democracia y transparencia en las acciones públicas. Stiglitz menciona que son fundamentalmente 4 las fallas del Estado: la información reducida que posee, el no conocimiento de las respuestas de los agentes privados ante sus intervenciones, el control limitado sobre la burocracia y las mismas limitaciones surgidas de los procesos políticos.

importancia que incitan a que éste se abstenga de intentar resolver las supuestas deficiencias de los mercados (Stiglitz 2000: 14-19).

Economistas como Joseph E. Stiglitz (Greenwald y Stiglitz 1986) y Musgrave (1992:7) han manifestado la necesidad de que el Estado intervenga en el proceso de asignación de los recursos escasos y en el funcionamiento de la economía bajo la lógica de que las economías se caracterizan por la información incompleta entre los agentes económicos, lo que los limita en su racionalidad y los incentiva a asumir actitudes ventajosas sobre la información privilegiada que posean. Este interés propio y egoísta, combinado con el oportunismo, lleva a que la afirmación de que el mecanismo de libre mercado que asegura la asignación eficiente de los recursos bajo la condición de competencia perfecta sin obstáculos en el conocimiento (información) sea inexistente en la realidad, dando como resultado una mala asignación de recursos por el Mercado, limitando así su desempeño y justificando así la intervención del Estado para corregir la fallida asignación de los recursos por el Mercado.

La rama de la economía conocida como *la economía del bienestar* adopta el principio de la neutralidad en las intervenciones del Estado salvo en una importante circunstancia: el Estado debe abstenerse de intervenir excepto en aquellas circunstancias en las que las asignaciones efectuadas por los agentes privados en el mercado resulten malignas o contradictorias a la competitividad y la maximización del bienestar, garantizando siempre la operatividad del mercado.

Ahora bien, se tiene conocimiento de que el mercado suele fallar en las asignaciones pero también, se sabe que no siempre las acciones del Estado encaminadas a corregir estas fallas son las más adecuadas y logran corregirlas. Por tanto, nos preguntamos ¿Cuándo asignará mal el mercado privado los recursos propiciando así, la justificación de la intervención del Estado? Teniendo esto, el consenso entre los economistas respecto al papel que debería tomar el Estado en la economía, descansa sobre el conocimiento de las limitaciones tanto del mercado como del Estado, reconociendo que el mercado solo llega a ser totalmente eficiente bajo ciertas condiciones o supuestos⁶ y que las limitaciones del Estado llevan a que sus intervenciones se den en aquellas esferas donde se tenga conocimiento o consenso de que traerán una mejora (Stiglitz 2000: 18).

Estas condiciones de total eficiencia garantizan el criterio conocido como **eficiencia en el sentido de Pareto** que afirma que las asignaciones de los recursos tienen la propiedad de que no es posible mejorar el bienestar de ninguna persona sin empeorar el de los demás. Las condiciones

⁶ La condición para una total eficiencia se da por la existencia de mercados competitivos ideales donde hay muchas empresas pequeñas y muchos hogares, tan pequeños que no son capaces de influir en los precios y tanto hogares como empresas poseen información perfecta respecto a los bienes existentes en los mercados, sus precios, etc.

básicas de este criterio, son la existencia de eficiencia en la producción, en el intercambio y en la combinación de los productos. Este criterio, posee dos teoremas fundamentales cuyos resultados devienen de sus supuestos: toda economía es eficiente en el sentido de Pareto y toda asignación eficiente en el sentido de Pareto puede alcanzarse mediante un mercado competitivo con una debida asignación de recursos inicial (Stiglitz 2000: 67-76).

Bajo estas condiciones ideales, las asignaciones llegan a ser eficientes, sin embargo, en la realidad, muchas veces los resultados proporcionados por el mercado no son satisfactorios cuando no se cumplen estas condiciones. Estas situaciones son caracterizadas en la literatura económica como “fallos del mercado” y llegan a ser la justificación más fuerte para la intervención del Estado en la economía.

Stiglitz señala la existencia de 6 condiciones por las cuales las asignaciones del mercado dejan de ser eficientes en Pareto: 1) competencia imperfecta, 2) bienes públicos, 3) externalidades, 4) mercados incompletos, 5) información imperfecta y 6) paro y otras perturbaciones económicas como la inflación y el desequilibrio.

2.1 Fallas de Mercado

Los defectos y problemas que no ha logrado resolver bien el mercado han sido orientados, hacia la necesidad de razonar de que las autoridades intervengan para corregirlos o regularlos en su funcionamiento y así evitar o reducir algunos de los sus fallos. Otras publicaciones, han querido no solo demostrar la existencia de estos fallos, sino que a la vez, demostrar que el sistema capitalista o de mercado funciona inadecuadamente ya que no atiende a las necesidades auténticas y objetivos sociales.

2.1.1 Fallo de la competencia

Una de las condiciones para satisfacer la eficiencia en Pareto es la existencia de situaciones o condiciones especiales como la competencia perfecta, sin embargo, la competencia perfecta se presenta como una utopía caracterizada por una creciente concentración del capital y llevando a la pérdida en la eficiencia de asignación en los recursos dando origen a una competencia monopolística u oligopólica que nos aleja del supuesto donde las empresas y hogares son tan pequeños como para influir en el precio de los bienes. Algunas de las razones para que la

competencia sea limitada es la existencia de rendimientos crecientes a escala, información imperfecta y los monopolios naturales (Stiglitz 2000: 92-95).

2.1.2 Bienes Públicos

La existencia de la ineficiencia del mercado en el sentido que hay un tipo de bienes o servicios que el mercado no proporciona en suficiencia o simplemente no son suministrados por él. La satisfacción de las necesidades, siguiendo a Musgrave (1992: 9) son aquellas que se satisfacen mediante bienes y servicios consumidos por todos en cantidades iguales, empero, si la satisfacción por cualquier consumidor es independiente de su contribución, su criterio lo llevará a no efectuar pagos de forma voluntaria. Si esta conducta se ve generalizada, el mercado no podría satisfacer las necesidades de consumo, por tanto, la solución de este problema se presenta en la provisión pública de bienes puros⁷. No obstante, se presenta un problema al Estado: revelar las verdaderas preferencias y alcanzar un bienestar social óptimo.

2.1.3 Externalidades

Existen ciertas actividades de personas o empresas que afectan a terceros sin que exista una compensación o un costo de por medio. Dentro de las externalidades podemos encontrar que estas pueden ser positivas o negativas. Entendemos una externalidad negativa cuando la actividad de un agente le ocasiona un costo a otro, sin que se tengan que asumir los costes de oportunidad por haber causado ese daño. Una externalidad positiva se da cuando la acción de un agente económico les ocasiona un beneficio a otros. Por tanto, la intervención estatal se da mediante el establecimiento de los incentivos adecuados a los agentes que causan el daño para que se internalicen los costos que generen.

2.1.4 Mercados incompletos

Un mercado incompleto es aquel que se da cuando al mercado no le interesa el suministro de un bien o servicio, aunque el coste que tengan por ser suministrados sea inferior a lo que están dispuestos a pagar los consumidores.

⁷ Estos bienes tienen dos características básicas: No cuesta nada que una persona más disfrute de sus ventajas (tiene un coste marginal nulo) y en general es prácticamente imposible impedir que se disfrute de este bien.

2.1.5 Fallos en la información

La intervención del Estado por fallas de información en ciertas actividades se da porque los consumidores poseen escasa o asimétrica información a la hora de la elección de sus preferencias, ya sea porque no está a su disposición o porque el Estado es el único que la genera, por lo que se proponen las políticas de transparencia en la información.

2.1.6 Paro, Inflación y desequilibrio económico.

Esta falla de mercado, suele ser considerada por la mayoría de los economistas como la prueba más fiel a la existencia de problemas en el funcionamiento del mercado y de la asignación de los recursos. A lo largo de los procesos coyunturales que han atravesado las economías, los problemas relacionados al número elevado de paro tanto de máquinas como de fuerza de trabajo y los altos índices de inflación junto con la combinación de otros factores, han ocasionado que la mayoría de las economías entren en procesos de desequilibrio como el que se observó en la década de los treinta. Estos desequilibrios si bien no han sido paliados en su totalidad por la intervención del Estado, si han visto reducido sus efectos malignos en las economías gracias a una mayor participación del Estado mediante el uso de políticas para alcanzar mayor estabilidad económica.

En este apartado, se dio cuenta de que la intervención del Estado en la economía ha sido la respuesta a la acumulación de procesos coyunturales mediante acciones tendientes a recuperar el equilibrio económico. Sin embargo, el principal elemento que al parecer ha explicado la intervención estatal ha sido la insuficiencia de los mecanismos de mercado que garanticen por sí solos un desarrollo más o menos equilibrado y sostenido. Si bien el Estado al igual que el mercado tiene fallas en su intervención, es la acción más conjunta y complementaria la que ha permitido que esos fallos se vean minimizados en sus efectos.

3. LAS FUNCIONES DEL ESTADO A TRAVÉS DE SU POLÍTICA FISCAL

En temas anteriores, se retomaron algunos momentos en los cuáles se da la intervención del Estado en la economía a través de los principales enfoques de pensamiento económico, donde se clarificó la idea de que un mecanismo de mercado no puede realizar todas las funciones económicas por sí solo, no sólo por la necesidad de establecer estructuras legales así como lograr una mayor estabilidad macroeconómica, sino también por la naturaleza misma del sistema que

crea ciertos tipos de bienes y servicios que dadas sus características, difícilmente pueden ser provistos por el sistema de mercado, originando problemas de externalidad que nos llevan a fallas de mercado y así a la intervención del Estado mediante correcciones. Sin embargo, también se reconoció que la intervención del Estado no necesariamente asegura que dichas correcciones garanticen un mejor funcionamiento y corrección de dichas fallas ya que esa intervención suele también tener fallas (Musgrave 1992:6).

La intervención del Estado en la actividad económica se da mediante el uso de ciertas políticas que le permitan manipular el curso de ciertas variables sobre las cuales pretenda influir directa o indirectamente. La herramienta más poderosa con la que cuenta el Estado para esta intervención, se conoce como política fiscal. El enfoque más adoptado respecto al papel del Sector Público mediante el uso de ésta política, es la conceptualización que lleva a cabo Musgrave, donde dicha actuación se enfrenta a 3 problemas económicos básicos a resolver en el sistema:

1. Establecer un uso eficiente de los recursos y provisión de bienes sociales, que se le conoce como *función asignación*.
2. Lograr una distribución más equitativa de la Renta, que se le conoce como *función distribución*.
3. Mantener un nivel alto de empleo con precios estables, conocida como *función de estabilización*.

3.1 Función asignación.

Esta función se deriva de lo que se ha explicado respecto a la existencia de ciertos tipos de bienes que por sus características difícilmente pueden ser provistos por el sistema de mercado: los bienes y servicios que originan las fallas de mercado.

El hecho de que exista una falla de mercado en la provisión de bienes y servicios sociales viene dado por el lado de los beneficios y no por la forma en cómo sea percibida la necesidad de estos bienes: de forma colectiva o individual.

Esta falla se da por el lado de los beneficios porque éstos no se pueden reducir a un único individuo, tal como es el caso de los bienes privados cuyo beneficio es exclusivo de quien posee su título de propiedad, mientras que en los bienes sociales, los beneficios de estos no se transforman en derecho de propiedad de individuos concretos. Esto deviene de una de las características de los bienes públicos: el consumo de los bienes públicos es *no rival*, es decir, su consumo no excluye a

otro individuo de consumirlo. Caso contrario, el que se presenta en el mecanismo de los bienes privados, donde *no se pierde nada y se gana mucho cuando los consumidores son excluidos, a menos que paguen*.

Dado que estos bienes públicos provocan la no existencia del pago de cuotas voluntarias, el gobierno debe encargarse de su suministro y es aquí en donde éste encuentra uno de sus problemas: ***la cantidad que de estos bienes debe de suministrar y la cuota que para éste servicio deberá pedir a los consumidores***. Sin embargo otro de los problemas para establecer las cuotas radica en las diferentes formas en que son valorados estos bienes por los consumidores ya que estos no tienen incentivos para revelar sus verdaderas preferencias ya que prefieren el disfrute de éstos de forma gratuita.

Ante esta situación, la función del Estado es la de buscar la mejor forma de revelar las preferencias de los consumidores y una de estas formas, es mediante un proceso de votación, ya que al depender del voto el suministro de un bien, los consumidores se verán en la necesidad de revelar sus preferencias lo más cercano a la realidad, si es que desean el suministro de ese bien.

3.2 Función distribución.

Una vez que ya entendimos que la función asignación de la política fiscal del Estado es la de provisión de los bienes y servicios, nos planteamos otro cuestionamiento directamente asociado a nuestra primer función: para lograr una provisión eficiente de bienes y servicios, se tiene que lograr el uso eficiente de los recursos dadas ciertas condiciones, niveles de renta y de preferencias determinadas.

Por consiguiente, para Musgrave, los elementos fundamentales que se tomarán en cuenta para la distribución de la renta y la riqueza serán las dotaciones de factores y capacidades así como la acumulación de renta o riqueza.

Ahora bien, los principales instrumentos para lograr esta distribución de bienes tiene su base principalmente en los esquemas impositivos y de transferencia de recursos que se basen fundamentalmente en un esquema progresivo que permita gravar las actividades o productos adquiridos por las sociedades de altos ingresos y la subvención o transferencia hacia las de menores ingreso, teniendo siempre en cuenta el impacto de los costes que de estas acciones se deriven, es decir, el cambio que pudiese surgir e interferir sobre las elecciones o preferencias de los consumidores y productores.

3.3 Función de estabilización.

Esta función tiene por objetivo, a través del Sector Público de compensar los efectos de las fluctuaciones asimétricas que pudieran surgir, es decir, se encarga de examinar el peso de las decisiones fiscales sobre los diferentes efectos de política macroeconómica. Esta necesidad de estabilización deviene de la necesidad de actuación de las políticas públicas dado que la consecución de los objetivos de política económica no se produce automáticamente dado que en ocasiones, los diferentes objetivos llegan a ser opuestos en su cumplimiento, por lo que el fin de una intervención estabilizadora no solo es para garantizar la consecución de los objetivos de política económica, sino también, de evitar que el desenvolvimiento de la economía se dé en un ambiente de fluctuaciones que impidan sus objetivos.

De este modo, los principales instrumentos con los que cuenta el sector público para influir en las principales variables macroeconómicas para lograr una mayor estabilización son la política monetaria y la política fiscal. (Musgrave: 7-15)

3.3.1 Instrumentos de estabilización económica.

Antes de entrar al tema de los diferentes instrumentos de estabilización, cabe clarificar que entendemos por el concepto de instrumentos a todas aquellas variables que los *policy-markers* pueden utilizar para tratar de alcanzar los diferentes objetivos que fueron fijados para determinada política económica.

Dentro de la amplia variedad de instrumentos con los que puede contar el sector público para corregir las asimetrías en las fluctuaciones, son los instrumentos monetarios y fiscales los de mayor preponderancia por el grado más directo que poseen para influir en los niveles de demanda agregada y corrección de las mismas fluctuaciones.

3.3.1.1 Instrumentos monetarios.

Los instrumentos de política monetaria junto con los de política fiscal o presupuestaria constituyen el grupo de los instrumentos de estabilización más amplios orientados principalmente a regular y/o controlar la expansión de la cantidad de dinero en el sistema y la evolución de los tipos de interés, para conseguir los objetivos previamente establecidos como lo son la estabilidad de los precios, el crecimiento sostenido y poder lograr un equilibrio externo.

De lo anterior, se deduce que esta política hace uso de determinados instrumentos monetarios para alcanzar sus objetivos y que son propios de las denominadas políticas de estabilización: *actuaciones de corto plazo que pretenden mantener un nivel de demanda efectiva suficiente para alcanzar un nivel de crecimiento estable de la renta y el empleo sin llegar a una presión excesiva del nivel de precios* (CUADRADO 2006:70-72,288) tal es el caso de la regulación de la cantidad de dinero en la economía, la modificación de los tipos de redescuento, las operaciones de mercado abierto y los coeficientes de obligación de caja. Este tipo de instrumentos reflejan la interacción entre los gobiernos y los intermediarios financieros que toman el papel de artífices o agentes encargados de la aplicación de esta política.

3.3.1.2 Instrumentos fiscales o presupuestarios.

Estos instrumentos comprenden la acción de las políticas de gasto público, las políticas impositivas, las políticas presupuestarias y de deuda cuya manipulación con fines de regulación o estabilización económica y que por su misma naturaleza, ejercen sobre la economía un efecto de estabilización como lo es el gasto corriente del gobierno, las inversiones estatales, los subsidios, incentivos diversos a la inversión, impuestos a la renta y la riqueza personal, impuestos sobre las sociedades o los impuestos directos o las tasas preferenciales y exenciones fiscales.

En el ámbito del gasto corresponde tanto a los gastos públicos para el suministro de bienes y servicios públicos como a las transferencias para la satisfacción de necesidades y objetivos de carácter social. Respecto a los ingresos, se incluyen distintos tipos e impuestos que cada gobierno establece con un fin no específicamente recaudatorio, sino también orientados a la distribución de la renta y de una mejor asignación de los recursos (Cuadrado 2006: 71-72).

4. POLÍTICA FISCAL Y SISTEMA TRIBUTARIO

A groso modo, la política fiscal se entiende como la acción del Estado en el sistema económico, comprende al conjunto de instrumentos y medidas tomadas en materia de ingresos, gastos y financiamiento para así lograr recaudar los ingresos necesarios que le permitan cumplir con los objetivos de política económica planteados.

Los principales instrumentos de esta política fiscal para la recaudación de ingresos son el conjunto de impuestos, aprovechamientos, derechos y productos que conforman el sistema tributario, las ganancias obtenidas de las empresas públicas y el financiamiento proveniente de la deuda interna o externa (CEFP: 2005).

4.1 Los ingresos del sector público.

Al hablar de los ingresos del sector público, se dirá que la intervención del Estado en la economía se da mediante el ingreso y el gasto público a través de la política fiscal que representa su principal herramienta para realizar sus funciones. Para esto, el gobierno ha establecido mecanismos para allegarse de recursos, como lo son principalmente el cobro de impuestos y otras contribuciones, los ingresos provenientes por la venta de petróleo, por la venta de bienes y servicios de organismos y empresas bajo control público, financiamientos contratados, etc.

Por ingresos del sector público se entiende al conjunto de todos los medios financieros con los que cuenta el Estado para el cumplimiento de sus planes y programas, siendo por medio de la política tributaria como el Estado lleva a cabo la redistribución del ingreso entre la sociedad y todos sus miembros, así como en los diversos sectores económicos, Estados de la República y sus diversas regiones. Siendo así los ingresos una herramienta de gran importancia para que el Estado pueda llevar a cabo sus funciones básicas de intervención en la economía. Hablando de los ingresos públicos, existen diversas formas de clasificarlos⁸, sin embargo, para fines de esta investigación, se hablará de los ingresos tributarios y no tributarios.

Los ingresos no tributarios son no coercitivos y tienen contraprestación, es decir, a cambio de su pago se recibe un servicio proporcionado por el Estado, tal es el caso de los derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones de mejoras y accesorios.

Se entiende por ingresos tributarios o impuestos a los ingresos derivados del pago obligatorio de recursos monetarios que tienen las personas físicas y morales para con el Estado sin esperanza de retribución directa para los contribuyentes. En otras palabras, el pago de los ingresos tributarios no amerita el goce de determinados bienes o servicios para el causante ya que los pagos son coercitivos y sin contraprestación, sin embargo, estos son aceptados en tanto que la

⁸ Una clasificación de los impuestos es por Ordinarios y Extraordinarios. Los primeros representan la fuente normal o periódica de recursos fiscales mientras que los segundos se obtiene de manera excepcional y provienen principalmente de la deuda o emisión de moneda. Una clasificación más se hace institucionalmente, que nos permite identificar los ingresos de acuerdo a las entidades que los captan. Otra clasificación de importancia es por Ingresos Petroleros y no petroleros, y que resulta interesante por la preponderancia de los productos petroleros hacia la economía. Los ingresos petroleros comprenden a todos los impuestos asociados al sector, los derechos, aprovechamientos e ingresos propios de PEMEX, mientras que los no petroleros representan los recursos obtenidos por fuentes diferentes al petróleo.

población espera recibir, como contrapartida, un conjunto de bienes o servicios públicos que la sociedad demanda (CABALLERO 2009: 17).

Hablando de los impuestos, éstos pueden ser directos o indirectos. Un impuesto directo es aquel cuando el contribuyente indicado por la ley no puede transferir el impuesto a otro contribuyente, sino que queda directamente afectado por el impuesto, tal es el caso del impuesto sobre la renta. Los impuestos indirectos son aquellos que se pueden transferir desde el contribuyente de derecho a otro contribuyente. En este caso, el contribuyente se ve afectado indirectamente por el impuesto.

La principal característica de estos ingresos tributarios, es que representan una transferencia obligatoria de los particulares sin contraprestación alguna para con el Estado, y dicha transferencia permite sufragar su gestión pública.

Los elementos más importantes de éstos, son el sujeto, el objeto y la base. El **sujeto** puede ser activo o pasivo. El primero es todo aquel que tiene el derecho a exigir el pago de un impuesto, mientras que el pasivo, es aquel contribuyente en obligación del pago de dicho impuesto. El **objeto** es la actividad o cosa señalada por la ley considerada como el generador del impuesto. Y la **base** es el monto gravable sobre del cual se determina la cuantía del impuesto.

4.2 La estructura tributaria.

Como estructura tributaria, se entiende a todo el conjunto de impuestos que adherentes, sistemáticos e interrelacionados rigen en un país en un momento determinado y que tienen relación y coordinación con el sistema económico y los diferentes objetivos de política económica.

4.2.1 Características deseables.

Para que los impuestos puedan cumplir con sus funciones, se dice que la estructura tributaria debe de reunir algunas condiciones básicas:

1) Recaudación adecuada. La recolección de los tributos idónea debe ser aquella que permita cumplir con los objetivos trazados por la administración tributaria.

2) Eficiencia económica. Los impuestos deben de interferir de manera mínima en la asignación eficiente de los recursos, de tal forma que el costo de las distorsiones causadas por los impuestos sea mínima y no se traduzca en menores niveles de trabajo, ahorro, inversión y producción.

3) Sencillez administrativa. El sistema fiscal no debe de ser administrablemente oneroso y debe de ser de fácil comprensión para el contribuyente, es decir, la administración de los impuestos debe de ser relativamente barata y simple.

4) Flexibilidad. La estructura tributaria debe de permitir el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización macroeconómica y de crecimiento, es decir, debe de aminorar los efectos adversos de recesiones económicas o choques externos e incentivar el crecimiento económico del país. Capacidad de responder ante cambios en la estructura económica.

5) Equidad. El sistema fiscal debe de ser justo en su trato a los distintos tipos de contribuyentes, de tal modo que cada quien pague lo que le corresponde, es decir, la distribución de la carga debe de ser equitativa.

6) Mejorar el bienestar. Los impuestos deben de tratar de corregir fallas del mercado y alentar la creación de bienes y servicios que redunden en un mayor bienestar para la sociedad en su conjunto.

Los anteriores criterios básicos nos permitirán evaluar la calidad de la estructura tributaria, aunque no necesariamente deben de ir de la mano ya que en ocasiones se habla de que se contraponen, esto como en el caso de los objetivos de eficiencia y equidad, ya que para que un sistema tributario obtenga un alto grado de eficiencia debe de sacrificarse cierto grado de equidad o viceversa. En la realidad, se presenta como difícil encontrar un sistema que cumpla con todo este conjunto de características deseables, por lo mismo, se considera que el sistema tributario que se establezca y la desviación que este tenga respecto del ideal, dependerá de cuales sean los objetivos de política que se privilegien (CABALLERO 2009: 19), esto quiere decir que la estructura tributaria más óptima será aquella que mejor exprese las preferencias y necesidades de la sociedad en relación con aquellos objetivos que pueden ser contrapuestos hasta llegar a un punto en el cual los juicios de valor e intereses económicos sean lo bastante claros, y sin ambigüedades y con pleno conocimiento de causas se podrá llegar a un mejor sistema tributario y al que se desea (CABALLERO 2009: 44-45).

Lo visto anteriormente nos permite decir que la función primordial de los impuestos no ha sido exclusivamente la de financiar el gasto gubernamental; sino que también la persecución de objetivos extra fiscales como la generación de efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, etc. En épocas recientes, y debido a las crisis económicas mundiales, las funciones de los impuestos se han ampliado al utilizarse como mecanismos redistributivos de los ingresos, para

corregir las fallas del mercado o para orientar las decisiones de las empresas o familias y para atenuar las recesiones provocadas por choques externos, es decir, tiene un papel importante como estabilizadores económicos de la economía de un país.

La recaudación de los impuestos es esencial para financiar las actividades y proyectos del gobierno y que no le son redituables al sector privado. Permiten suministrar *bienes públicos* como la defensa nacional o la procuración de la justicia y *bienes públicos mixtos* como la educación, la salud y la vivienda. Por otra parte, sirven para tratar de estabilizar la economía. Al hacer uso de la política fiscal, el Estado puede amortiguar las repercusiones negativas de recesiones o de auges económicos, además de que permite atenuar los choques externos adversos.

Para que un impuesto sea considerado como “bueno” o “deseable” necesita cumplir con características como la equidad, neutralidad, simplicidad y ser administrable.

a) Ser equitativo. La equidad se basa en dos principios fundamentales: *el principio de la capacidad de pago* y *el principio de los beneficios*. El primero nos dice que los impuestos deben de establecerse a los contribuyentes en función de la carga que puedan soportar. El segundo principio nos indica que los impuestos deben de establecerse de acuerdo con los beneficios que recibe el contribuyente por parte del Estado

b) Ser neutral o corrector de ineficiencias. Se es neutral cuando no afecta a las decisiones de consumo, de trabajo, de ahorro o de inversión, es decir, no altera la conducta de los agentes económicos. También el impuesto puede servir como corrector de fallas de mercado, por ejemplo, si se introduce un impuesto a las empresas que contaminan el medio ambiente de manera excesiva, éstas optarán por reducir sus emisiones de contaminación para que sean sujetas del impuesto corrector.

c) Ser simple. El pago del tributo a la autoridad hacendaria debe de ser de fácil manejo y entendible para el causante, de tal forma que no requiera de apoyo profesional para elaborar la declaración de los impuestos y no recaiga en cargas administrativas excesivas como pérdida de tiempo.

d) Ser administrable a bajo costo. La recaudación debe de ser lo más eficiente posible, entendiendo por eficiencia la recaudación del tributo a un costo mínimo.

Una vez descrita la sección anterior, se dirá que la participación del Estado en la economía se da mediante el uso de instrumentos como la política fiscal, que representa su principal herramienta para la consecución de los objetivos planteados y que ésta, establece mecanismos

como los impuestos, mediante los cuales se allegará de recursos para poder llevar a cabo sus objetivos a través de la ejecución del gasto. Sin embargo, la simple existencia de una determinada estructura tributaria no ha bastado para llevar a cabo las principales funciones de los impuestos como la distribución de la riqueza o influir en determinados sectores económicos, por lo mismo, en la actualidad se ha hecho uso de los **gastos fiscales** para lograr una mayor distribución de la riqueza e influenciar más a fondo y de forma deliberada sobre diferentes sectores que pueden ser considerados como estratégicos dados los objetivos de política económica planteados.

En el capítulo siguiente, se abordarán los conceptos teóricos que rodeen la concepción del gasto fiscal para entender como este gasto que encierra exenciones o tasas preferenciales representa una herramienta de política fiscal importante para el Estado pero que si no es manejada adecuadamente puede resultar contradictorio al fin que lo creó y generar problemas en los niveles de recaudación fiscal del Estado.

II. GASTOS FISCALES. CONCEPTUALIZACIÓN.

En el capítulo anterior, se retomaron algunos de los rasgos más importantes en torno al debate de la participación del Estado en la economía entre las diferentes escuelas de pensamiento económico arribando a una de las principales conclusiones de que la participación del Estado requiere de una determinada base impositiva para allegarse de recursos que le permitan el cumplimiento de sus objetivos de política, pero que en determinadas circunstancias esta estructura no ha bastado para incidir en los objetivos dirigidos a sectores o agentes en específico, por lo que en la actualidad se ha hecho evidente el uso de desviaciones en la estructura de los impuestos y así renunciar a cierto nivel de ingresos para lograr una influencia más profunda y que cuya conceptualización fue acuñada por Stanley Surrey como *Gastos Fiscales* (JCT:2008).

1. ANTECEDENTES

Como se enmarcó en este trabajo, el principal objetivo de un sistema fiscal es el de contar con los ingresos para financiar el gasto público, así como garantizar una distribución “justa” de la carga tributaria. A su vez que por principio, todo sistema tributario, debe resultar suficiente para enfrentar las erogaciones financieras del gobierno, indispensables para solventar los gastos públicos destinados a dar una cobertura adecuada a los requerimientos de la sociedad, y ser además sustentable en el corto y mediano plazo, para resolver con éxito tanto las exigencias

derivadas del crecimiento natural de dichas necesidades como las inversiones sociales que propicien el aumento del nivel de vida de cada país.

Aunque los gobiernos se basan generalmente en los gastos presupuestados para llevar a cabo el financiamiento de sus políticas puesto que es más transparente que cualquier otro tipo de instrumento, se ha observado en las últimas décadas, que una práctica habitual de muchas economías es que el gobierno realice transferencias a determinados grupos o sectores, pero que en lugar de concretarlos por medio de un gasto directo, lo llevan a cabo por medio de una reducción en las obligaciones tributarias⁹. Independientemente de que exista justificación o no para su existencia, podemos asegurar que favorecer a un grupo o sector habilitándolo a pagar menores tasas impositivas, resulta similar a darle un apoyo por medio de una pérdida de gasto público, de allí que a este tipo de transferencias se les ha denominado en la literatura Hacendaria como *gastos fiscales* (Jiménez, 2009a).

Ante el riesgo de ensanchamiento del déficit fiscal, resulta imprescindible que el crecimiento de la recaudación tributaria guarde una adecuada correspondencia con el incremento del gasto público, velando por que el régimen tributario no distorsione y entorpezca el desarrollo normal de la economía, pero a su vez cerrando los posibles espacios para las pérdidas recaudatorias. Por tanto, el manejo de cada uno de los componentes de diseño de las obligaciones

⁹ Un ejemplo de esta situación, la encontramos retomando la investigación de Jiménez Pablo (2009a), donde históricamente, las economías de América Latina (AL) se han caracterizado por su crecimiento bajo y volátil, sin embargo, en el periodo que va de 2003 al 2008 han registrado un repunte en su desempeño a través de una mejora en varios indicadores, entre los que sobresalen el nivel de actividad y tasa de inversión como el factor de demanda más dinámico en la mayoría de los países de la región.

Lo anterior ha adquirido mayor importancia en el actual contexto de crisis internacional ya que analizando las diferentes formas que tiene la política pública para incentivar una mayor tasa de inversión, encontramos que varios países de la región han adoptado paquetes de medidas que incluyen diferentes tipos de estímulos. Parte de esta recuperación en las tasas de inversión pueden atribuirse al crecimiento de las entradas de Inversión Extranjera Directa (IED), que comenzó a adquirir mayor importancia en la década de los noventa, y que se caracterizó por una oleada de privatizaciones de empresas públicas y el auge de las zonas francas. En los últimos años, los ingresos de IED han representado alrededor del 16.5% de la formación bruta de capital fijo, no obstante que sigue siendo menor al 29% registrado en 1999 y al 24% registrado en 2004, pero ésta IED en AL y el Caribe creció por encima del promedio registrado en los países desarrollados en el 2007 y alcanzó un 3.6% del PIB regional. La explicación conceptual de esto, puede darse por diversos puntos de contacto entre la política fiscal y la inversión.

Una primera cuestión nos habla de la relación entre el financiamiento del déficit fiscal y la inversión privada. En este sentido, la relación viene dada a través del efecto conocido como "crowding out" el cual ocurre como consecuencia de la existencia de déficits presupuestarios que llevan a aumentar el endeudamiento del gobierno y que presiona a un alza en las tasas de interés desplazando la inversión privada.

Un segundo aspecto suele considerar la complementariedad o competencia entre la inversión pública y la privada. Una mayor inversión pública puede afectar positivamente la rentabilidad de la inversión privada, sin embargo, la inversión pública y privada pueden competir en la obtención de financiamiento e insumos y producir el ya mencionado efecto crowding out.

Un último aspecto, lo encontramos en el rol del sector público y el uso del sistema impositivo como herramienta de estímulo. En la inversión, los incentivos tienden a reducir el costo de capital y, por ende, buscan aumentar la inversión privada, aliviando posibles restricciones de liquidez.

Para Gómez Sabaini (2006) los incentivos tributarios a la inversión fueron parte central de la estrategia de desarrollo de muchos países en la década de los cincuenta y principios de los sesenta como un conjunto de instrumentos de política económica tanto en países desarrollados como en desarrollo y uno de los aspectos tributarios que han seguido concentrando la atención más allá del cambio de escenario económico y de las reformas fiscales. Empero, si bien en su origen tenían como objetivo fomentar la inversión, con el transcurrir del tiempo se han ido diversificando los objetivos en la medida que se han ampliado las exenciones sobre otros gravámenes.

tributarias debe garantizar la captación de los ingresos presupuestarios, y preservar que la relación de la fiscalidad con el resto de las variables macroeconómicas sea consistente y equilibrada.

Las afectaciones a los ingresos presupuestarios pueden estar dadas por varios factores. El comportamiento de los agentes económicos, puede provocar crecimientos o minoraciones de la recaudación, e incluso cambios importantes de la estructura tributaria. Por tendencia natural, la exacción impositiva se moverá en buena medida de acuerdo con el comportamiento cíclico de la economía. Por su parte, los fenómenos de evasión y elusión generan también mermas recaudatorias. Con similares objetivos de defraudar al fisco, la primera implica una conducta abierta e intencionadamente ilícita, mientras que la elusión aprovecha las brechas y lagunas de la legislación tributaria. Obviando la incidencia de estos factores, otra de las afectaciones a los ingresos, viene dada por los gastos fiscales.

Desde el comienzo del impuesto sobre la renta, se han producido restricciones y exclusiones que han llevado a que las ganancias fiscales sean inferiores a los ingresos brutos posibles. Esta situación ha llevado a que teóricos de la Hacienda Pública se interesen por estas deducciones y exclusiones debido no solo al impacto que pueden tener en la distribución de la carga fiscal, sino que también y principalmente, por sus efectos como incentivos y sus impactos en los niveles de ingresos públicos (Baitlett, 2001).

A pesar de esta situación, para antes de la década de 1960 no había catálogo alguno que contemplara las preferencias fiscales ni existía un método estandarizado a seguir para su correspondiente análisis. Sin embargo, fue a partir de esta década cuando bajo el liderazgo de Stanley Surrey como Secretario Asistente para la Política Fiscal en el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, que comenzó a cambiar la situación, bajo su creencia de que en el catálogo tributario existían diversas disposiciones que pueden tener efectos económicos idénticos al gasto presupuestado, pero con impactos y consecuencias característicos.¹⁰

En este sentido, la acuñación del término “gasto fiscal” se le atribuye a Surrey quien utilizó el concepto *tax expenditures* en 1967 para describir “las pérdidas de ingresos atribuibles a las disposiciones de leyes de los impuestos federales que permiten una exclusión especial, una exención o deducción de los ingresos brutos o que proporcionan créditos especiales, tasas preferenciales o un aplazamiento de la deuda tributaria” (Hungerford, 2006).

¹⁰ Al hablar de efectos o impactos característicos hablamos de que pese a que se cuenta con un efecto idéntico al gasto directo de impulsar actividades, sectores o grupos de personas en específico, el gasto fiscal llega a ser menos transparente y de difícil cuantificación o control, afectando en mayor medida la situación de las finanzas públicas, o bien, una mala dirección, una mayor incidencia en el comportamiento de los agentes económicos, etc.

Para Surrey, estas disposiciones especiales estaban encaminadas en el orden de alcanzar diferentes objetivos económicos y sociales, por lo que el gasto fiscal tomaba la forma de un instrumento alternativo en la asignación de los recursos públicos; situación que representaba un costo de oportunidad para el Gobierno. Siguiendo el mismo orden de ideas, Surrey creía que un análisis más detallado de los ingresos fiscales conduciría a una mejora en el control de los gastos del Gobierno en base a un sistema de contabilidad más completo, sirviendo este análisis de gran ayuda para futuras reformas fiscales, ya que para él, la principal preocupación residía en una proliferación de éstos que estaba escapando del control gubernamental, llevando a una consecuente pérdida de ingresos recaudados. Empero, existiendo un presupuesto de gastos fiscales periódico y un mayor análisis de los mismos, conduciría a una mejor identificación de estos y claramente al estar etiquetados como sustitutos de un gasto presupuestario, permitiría revelar aquellos que estuvieran mal orientados o resultaran ineficientes (JCT: 2008) en el cumplimiento del objetivo por el que fueron creados.

Así en el discurso citado, Surrey manifestaba que por medio de desviaciones deliberadas de los conceptos aceptados el sistema fiscal opera afectando a la economía privada a través de formas que usualmente son logradas mediante gastos cuyo efecto es generar un sistema de gastos descrito en el lenguaje tributario. Por lo tanto, para Surrey, el elemento clave definidor de la existencia de un gasto fiscal eran las desviaciones que se producían sobre una “*estructura impositiva normal*”. En este sentido, resaltaban dos elementos básicos a distinguir: la existencia de beneficios fiscales que se habían multiplicado de forma incontrolada y, además, que el establecimiento de un *beneficio fiscal* implica una modalidad de gasto que fue denominada *gasto fiscal*.

Éste fue el mérito de la acuñación del término *tax expenditure*. Sin embargo, la clarificación que se presume, puede derivar de la utilización de este concepto, no ha terminado de cuajar debido, entre otras razones, a las dificultades teóricas de su concepción y a una variada utilización de múltiples expresiones usadas como sinónimos o equivalentes. Por lo que su escasa clarificación presenta consecuencias en las diversas líneas de investigación. Por esta razón, no fue de extrañarse que una vez planteado este concepto por Surrey, surgiera polémica alguna sobre la utilidad del concepto. Polémica que se retomará posteriormente, sin embargo, una de las críticas más importantes fue puesta sobre la mesa por Bittker (JCT: 2008) que principalmente argumentaba que la polémica residía en que los gastos fiscales *no pueden ser identificados*, ya que no es posible definir una “estructura impositiva normal” a partir de la cual, sea posible señalar

desviaciones de ley, ya que para este autor, esto obligaría a hacer referencia a un sistema tributario ideal.

No obstante de esta polémica teórica, el término encontró aceptación. Aceptación materializada en el Informe Anual del Secretario del Tesoro en 1968 alcanzando su mayor desarrollo en 1974. En este mismo sentido, para Surrey en colaboración con McDaniel, el concepto de gasto fiscal sugería que:

“El Sistema Federal de Impuesto sobre la renta se compone de dos elementos distintos. El primer elemento consiste en medidas estructurales necesarias para aplicar un impuesto a la renta normal, como la definición de los ingresos netos, la especificación de las normas contables, la determinación de las entidades sujetas al impuesto, la determinación de la lista de tarifas, [...]. El segundo elemento consiste en las preferencias especiales que se encuentran en todos los impuestos sobre la renta. Estas disposiciones, a menudo llamados incentivos fiscales o subsidios fiscales, se apartan de la estructura tributaria normal y están diseñados para favorecer un determinado sector, actividad o clase de personas. Toman diversas formas, tales como las exclusiones permanentes de ingresos, deducciones, aplazamientos de las obligaciones fiscales, los créditos fiscales, o tipos impositivos especiales. Cualquiera que sea su forma, esas desviaciones de la estructura tributaria normativa representan gasto público dirigido a favorecer actividades o un grupo de personas, efectuadas a través del sistema fiscal en lugar de subvenciones directas, préstamos u otras formas de asistencia gubernamental.” (Burman, 2003)

En palabras coloquiales, el término adecuado para estos gastos ensamblados en el impuesto sobre la renta, debería ser el de gasto fiscal, donde lo que realmente importaba, es que éste, representaba un pago implícito efectuado por el gobierno en base a una disminución en la obligación del pago de impuestos, tratándose de una disposición en la legislación fiscal vigente que permite a un individuo o empresa pagar menos impuestos de los que le corresponden.

Por esto, para Surrey y McDaniel (1980; 123-145) el concepto se refiere al hecho de que muchas de las disposiciones en la legislación fiscal son propuestas, no como parte estructural de una norma fiscal, sino como un incentivo o ayuda a un grupo en específico, en un periodo determinado. Sin embargo, su constante uso como política de desarrollo llevó a autores como Fuentes Quintana (Mijangos, 444 - 445) a formular lo que él denominó *“ley de la proliferación de los incentivos fiscales”* y que pasan a ser sin duda alguna elementos característicos de la realidad fiscal de la época en la que vivimos. Podemos decir que son dos los motivos principales que podemos señalar como elementos explicativos de estos fenómenos:

- Una primera realidad habla de un *motivo ideológico* que se fundamenta en que las economías tienden a deteriorarse dado que los tipos impositivos llegan a ser demasiado elevados y disminuyen las posibilidades de ahorro, de inversión y hasta el deseo de trabajar. Esta situación nos coloca en un círculo vicioso en donde en la búsqueda por incentivar

dichos ahorros y promover la inversión, se cae en un exceso de uso de las concesiones de beneficios.

- Una segunda realidad habla de un *motivo táctico* y que hace referencia a la facilidad con la que se conceden estos beneficios y a lo vulnerable que pueden verse las haciendas públicas tanto en su concesión como en su control, dado que los podemos catalogar como un elemento híbrido, ya que el gasto fiscal no es un ingreso y por tanto no puede ser considerado en el presupuesto de ingresos, pero tampoco representa un gasto presupuestado o real, puesto que no implica un pago en efectivo, por tal motivo no es sujeto de aprobación con el presupuesto de egresos.

Sin embargo, otra de las preocupaciones manifestadas por el autor, habla de la gravedad que existe en los incentivos fiscales a permanecer en el tiempo y que él denominó "*ley de la conservación de los incentivos fiscales*" aún después de que haya desaparecido la causa que los originó y que representa una mayor preocupación ya que al no existir un objetivo que cumplir, éste incentivo tiende a ser visto en el tiempo como parte de la estructura del impuesto, convirtiéndose en un elemento "normal" o "usual", llevando a futuro a una mayor dificultad para suprimirlo. A estos fenómenos, se pueden añadir factores como los psicológicos y la presión política de los beneficiados por ellos.

De forma general, la expresión de gasto fiscal como instrumento de política económica contó con importantes desarrollos teóricos en el ámbito de la Economía antes de su formalización. La más destacada formulación en este ámbito corresponde a la teoría keynesiana, que introduce la necesidad de la actuación compensatoria del Estado frente a los desequilibrios que se producen en el mercado. De esta forma, es a partir de los años cuarenta, al revisarse las concepciones tradicionales sobre el papel de los ingresos y gasto público en la actividad económica, cuando se comienza a introducir en la teoría la conveniencia de utilizar los instrumentos fiscales para favorecer la estabilidad de la demanda efectiva. Esta preocupación, básicamente estabilizadora de la política fiscal, se vio acompañada posteriormente por otros objetivos, fundamentalmente el del crecimiento económico. Es así como en esta dirección, se encuentran diversas investigaciones sobre la eficacia de las preferencias fiscales en la consecución del crecimiento económico. Básicamente, éstos se centran en los efectos sobre la formación de capital, como variable intermedia para alcanzar la estabilidad de la demanda y el desarrollo económico.

Así, se puede ver que la atención se ha enfocado en los aspectos impositivos referentes a esta materia, dejando de nuevo en un segundo plano el aspecto primario de que dichos beneficios fiscales son la consecuencia directa de una aplicación de recursos públicos. Sin embargo, debe considerarse que la valoración de resultados de los incentivos tributarios no debe ofrecer sólo el aspecto de la medición del impacto neto de los mismos sobre la formación de capital, sino que también, debe presentar claramente la otra faceta en la que todo incentivo fiscal incide: su efecto directo sobre la recaudación tributaria o sobre el gasto público¹¹.

Con lo anterior, se puede ver al gasto fiscal como aquel gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales. Esta definición expuesta, arroja características definidoras. Por un lado, se encuentra la categorización del gasto fiscal como gasto público, ya que en ambas modalidades, directa o fiscal, se habla de la aplicación de recursos públicos a ciertos objetivos de política económica previamente ya establecidos. En segundo lugar, esta modalidad se da gracias a la aplicación de beneficios fiscales, esto es la introducción de alguna excepción en el régimen general vigente de un tributo.

1.1 El gasto fiscal visto como un gasto público.

Se dice que existe coincidencia al reconocer a Stanley Surrey la introducción del concepto de gasto fiscal en 1967 mediante la expresión *tax expenditure* que hace referencia a una realidad que se comenzó a observar desde esas décadas. Una proliferación de dichos incentivos y por tanto, los consecuentes ingresos dejados de recaudar por la Hacienda y que el establecimiento de un beneficio fiscal implica una modalidad de gasto público denominada en gasto fiscal.

Autores como Fuentes Quintana (Lagares, 1974) habla de que estas exenciones representan un auténtico gasto público aunque en la literatura sean catalogados bajo el nombre de gasto fiscal, ya que son un gasto en cuanto que la renuncia del ingreso de la Hacienda supone una inmediata aplicación a favor de quien disfrute del incentivo correspondiente, aunque sea un gasto sin pago, puesto que esta modalidad no exige desembolso efectivo.

¹¹ La existencia de gasto fiscal ha generado preocupaciones de toda índole, no sólo en la doctrina sino también en la práctica, como fue el caso en las apreciaciones del Ministro de Hacienda español en la década de los setentas ante la primera estimación realizada del coste de las exenciones fiscales: "Como instrumento de política económica, la Hacienda de hoy debe contribuir al desarrollo del país y a su estabilidad. Pero su contribución al desarrollo ha de entenderse rectamente. No debe identificarse con la concesión de incentivos fiscales, ni puede servir de apoyo para la petición de ventajas a favor de aquellos sectores o contribuyentes que no las necesitan, dada su situación económica. Sólo se justifica la disminución de la carga fiscal cuando de ella se derivan notorios y evidentes beneficios para toda la comunidad". A lo que añade que "[...] hay que tratar de evitar a toda costa que los incentivos fiscales sirvan sólo para alentar empresas que no sean verdaderamente rentables y que subsistan únicamente a merced del oxígeno fiscal" (ESPINOSA 1969:21-23).

Gracias a la experiencia internacional en este campo y a la elaboración de criterios para delimitar qué puede ser considerado como un gasto fiscal y qué no debería ser categorizado como tal y aunque pueda existir polémica en tales decisiones, lo cierto es que la elección de dichos criterios no siempre se imponen con evidencia y pueden ser diferentes según las épocas, se pueden observar mínimas discrepancias en las definiciones de gastos fiscales publicadas. Esta amplia utilización, corroborada al haber sido utilizada en muchos países, con sus peculiaridades y diferencias entre ellos, llevó a organismos internacionales como la OCDE (1984:7) a considerar también a los gastos fiscales como los gastos públicos efectuados a través del sistema tributario para obtener unos objetivos económicos y sociales.

En este sentido, teóricos coinciden en señalar que el gasto fiscal se trata de un gasto público de la misma naturaleza que el gasto directo. Sin embargo, por la literatura encontrada, se observa que su consideración continua siendo marginal, ya que si metodológicamente se cataloga al gasto fiscal como un gasto público de la naturaleza del gasto directo, se deben asumir las consecuencias que de ello se deriven, a saber, incluir en los análisis del gasto público y las relaciones entre ingresos y gastos las cifras del total del gasto público directo y del gasto público fiscal. Sin embargo, la práctica no se ha comportado pareja en este sentido, por lo que pueden plantearse dos cuestiones: a) ¿Por qué se ha producido esta realidad? Y, b) ¿Es posible integrar al gasto fiscal en la consideración del gasto público?

Para responder al hecho de esta realidad, se considera en primer lugar la escasa trayectoria temporal del uso del concepto. En segundo lugar, pese a su utilización, su delimitación no ha estado exenta de dificultades, en parte por el debate sobre una imposición óptima y por otro lado, por la poca unanimidad en los métodos de medición. En tercer lugar pese a que la mayoría de los análisis parten de la consideración del gasto fiscal como un gasto público, a menudo se encuentra que lo que se estudia son los efectos que producen dichos beneficios en los sectores privados de la economía y no en el propio sector público. En cuarto lugar y no por ello menos importante, las consideraciones de que el gasto fiscal es escasamente transparente y que generalmente es establecido por la presión de grupos de interés.

Para la cuestión de la posibilidad de integrar el gasto fiscal en el análisis del gasto público, se puede pensar en su incorporación en las partidas correspondientes del presupuesto de gastos de tal forma que cada programa fuera capaz de considerar tanto su gasto directo como su gasto fiscal incurrido, permitiendo así evaluar qué tipo de gasto es el más indicado. Sin embargo, esta actuación tiene sus dificultades. Dicha dificultad estriba en que en el gasto público se reflejan

cantidades máximas a ejecutar, mientras que para un gasto fiscal no es posible conocer un monto exacto, más bien, estimaciones en función de años anteriores y previsiones de evolución de la actividad económica.

Hasta este punto, se ha expuesto al gasto fiscal como una modalidad del gasto público delimitada a través de una excepción al régimen general vigente de un tributo y es aquel gasto público efectuado por la concesión de beneficios fiscales. En este sentido, el gasto fiscal es un gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales, por lo que ambos van indiscutiblemente unidos, con esto se quiere decir, que no existe uno sin el otro.

Para que exista este beneficio fiscal, es necesario que se produzca el supuesto de sujeción al que se le aplique la exención. Esta exención aparece (Sainz, 1963) como la técnica impositiva que los elementos estructurales de la relación tributaria y que en relación a la carga que la aplicación normal del tributo exige, se produce a provocar un efecto desgravatorio en beneficio de ciertas personas o actividades. Así, esta exención pasa a ser asimilada como un elemento más del sistema tributario.

Para desplegar la idea conceptual de lo que es el beneficio fiscal, se debe considerar que su principal característica se atañe al trato preferencial que otorga y a la actividad promocional que realizan, es decir, se busca promocionar una conducta o actividad económica determinada. Los beneficios fiscales son considerados como un gasto fiscal que el Estado debe absorber, como el costo que implica proteger o dar relevancia a cierta actividad o grupo de personas. En pocas palabras, lo que caracteriza a los gastos fiscales, es la atribución de recursos públicos a una finalidad, sea ésta la que sea, mediante la técnica de exención fiscal.

En estas mismas líneas argumentales, es evidente el hecho de que para que tengan lugar los gastos fiscales es necesario que en una situación previa se produzca un hecho imponible del tributo¹², ya que sin la obligación tributaria, no puede darse el supuesto de obligación de gasto público materializado en los beneficios fiscales.

Una vez que ha sido emitida la exención, esta obligación deberá cumplirse en los términos y requisitos que previamente han sido exigidos por la Ley para la aplicación del beneficio fiscal, otorgando así al sujeto pasivo, por Ley, una cantidad que debía por concepto de tributo y que se

¹² Para que surja toda obligación tributaria, es necesario que exista una hipótesis o presupuesto normativo que justifique el nacimiento de dicha obligación. Sergio F. de la Garza considera que la más importante es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado y da nacimiento a la obligación del pago tributario. El presupuesto de hecho de la obligación tributaria, que es la figura clave de la relación, ha recibido varios nombres, entre ellos, hecho imponible, hecho tributario, hecho generador, etc. Fernando Sainz de Bujanda lo define como "el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja", es decir, lo vemos como el conjunto de circunstancias que se prevén en una norma que provoca el nacimiento de una norma tributaria concreta. Citado por Antonio Jiménez González. "Lecciones de Derecho Tributario" Editorial ECASA: México, 1991, p. 189

traduce en un no ingreso público y en automático, en una disminución de los ingresos disponibles por la Hacienda, teniendo que dichos beneficios tendrán un destino y fin específico.

2. DISEÑO DE LOS GASTOS FISCALES

En la actualidad, las distintas ayudas concedidas mediante el sistema tributario de cualquier economía, con la finalidad de conseguir objetivos económicos y sociales, están circunscritos bajo el concepto de gasto fiscal y pueden tomar diferentes formas que van de acuerdo a la estructura tributaria de cada país.

Con lo anterior, principalmente los teóricos de la Hacienda Pública, han desarrollado en consenso una serie de principios que pueden ayudar a la formulación de las políticas en el diseño de los gastos fiscales y que pueden ser vistos como la aplicación de los objetivos de los principios económicos de equidad, eficacia y eficiencia. Cabe mencionar, que estos principios desarrollados, no se basan en ninguna normativa en particular, sin embargo, toman en cuenta un análisis popular y académico de los gastos fiscales, inclusive, de la variedad de enfoques en su estudio.

Cuando una disposición cuenta con un apoyo unánime en su objetivo de fondo, la existencia de problemas en el diseño pueden llegar a erosionar su valor, por ejemplo, cuando se está de acuerdo en que cierta disposición tributaria debe ayudar a determinado grupo o fomentar determinadas conductas, un error en el diseño puede llegar a compensar o beneficiar a otro grupo o alentar otro tipo de comportamientos a los deseados. Por lo tanto, en la medida que un gasto fiscal sea creado en un esfuerzo por lograr una combinación de objetivos, los sujetos preferirán que sea *transparente* en su aplicación y que se *oriente* a los sujetos o actividades que son objetivo de dicho gasto (JCT 2008).

2.1 Transparencia

Cuando se habla de la transparencia en el diseño de los gastos fiscales, se hace referencia al diseño y medición de las cuestiones que afectan la supervisión del gobierno y la aceptación y uso en el contribuyente. Se podría decir que quizá la preocupación más importante en cuanto a la transparencia se refiere, es el grado del costo de los ingresos públicos, así como que la identificación de los beneficiarios sea clara. De la misma forma, se encuentra que la complejidad en un gasto fiscal puede llegar a afectar su asimilación o entendimiento así como aumentar el coste de su cumplimiento.

Sin embargo, en ciertos casos, la transparencia en el coste y los beneficios para los partícipes puede llegar a caer en conflicto con la confidencialidad del contribuyente. Es decir, la transparencia respecto a quién se beneficia de los gastos fiscales puede tener efecto positivo en lo que respecta al conocimiento de las personas o actividades que no entran en dichos beneficiarios, pero esta determinación puede poner en peligro la privacidad de cierta información comercial (JCT 2008).

2.2 Orientación

En cuestiones de orientación, a menudo puede ser relacionada con la preocupación en la obtención de ingresos y los principios económicos de equidad, eficiencia y eficacia. Después de que se ha de otorgar un gasto fiscal a cierto agente o actividad económica, es conveniente que dicha aplicación este encaminada a beneficiar con la menor distorsión económica posible y al menor coste en términos de obtención de ingresos no percibido, en la mayor medida posible. Dicha preocupación por tanto, no solo se limita a la provisión de gastos fiscales en específico, incluso también encontramos otras políticas gubernamentales y las consecuencias secundarias que estas puedan acarrear y que puedan tener un impacto distributivo amplio. (JCT 2008). Por ejemplo, si bien el uso de indicadores como el umbral de pobreza y otros, pueden ayudar en la orientación y otorgamiento de los beneficios fiscales, podemos encontrar que aspectos como la limitación financiera de los programas puede no reflejar la realidad de una focalización eficaz.

Derivado de los dos principios anteriores y que deben de ser tomados a consideración en el diseño de los gastos fiscales para evitar que los beneficios sean distorsionados o mal dirigidos en su aplicación, autores como Braña (1981) que derivado de su entendimiento conceptual de un gasto fiscal como un verdadero gasto público¹³, explica que también son cuatro las características que deben conformar un diseño más formal de cualquier gasto fiscal, es decir, hablamos de un principio de legalidad, excepcionalidad, declaración expresa y una finalidad.

Para el autor, la legalidad implica que el nacimiento de un gasto fiscal debe de originarse a través de una norma jurídica en el marco impositivo vigente. La excepcionalidad nos habla de la determinación de un periodo de vigencia de cualquier gasto fiscal; así como los procedimientos o requisitos para sus aplicaciones. La declaración expresa nos habla de que una vez establecida y consensada la aplicación de dicho gasto fiscal, este se debe de enunciar y dar a conocer a los

¹³ Los gastos fiscales entendidos como la pérdida de ingresos a que da lugar la existencia de beneficios tributarios, son entendidos para el autor como un verdadero gasto público desde el punto de vista de que los considera como una declaración expresa del poder legislativo y que impiden, con causa justificada una vez producido el hecho imponible, el nacimiento y la realización de las obligaciones tributarias. Esto quiere decir, el no pagar los montos de impuestos establecidos por el marco impositivo general vigente.

contribuyentes mediante un Diario Oficial o en su caso, dicha comunicación debe de estar a cargo del órgano competente de hacer lo expreso. Por último, dicho gasto fiscal debe contener de forma textual clara y sencilla en su entendimiento a los contribuyentes, los propósitos u objetivos que persigue dicho gasto fiscal y por el cual fue creado; es decir, se debe hacer explícito en su finalidad.

3. CONSIDERACIONES ECONÓMICAS EN EL ANÁLISIS DE LOS GASTOS FISCALES

En esta sección, se toca fundamentalmente el tema relacionado a los tres criterios económicos que generalmente los analistas utilizan a la hora de juzgar los méritos de cualquier sistema tributario: equidad, eficiencia y facilidad en la administración. Pero en este caso, para el análisis de los gastos fiscales, como un elemento general y como parte integrante de la estructura del sistema fiscal.

El objetivo final en la aplicación de este análisis económico es proporcionar la orientación necesaria a los “*policy makers*” con el fin de mejorar el bienestar general de los miembros de una sociedad para establecer las consecuencias, en función de estos criterios económicos, que tienen los beneficios fiscales sobre el sistema impositivo.

Como una primer aproximación, por lo general se llega a la conclusión de que un sistema que sea más equitativo en la distribución de su carga fiscal, más eficiente con respecto a las decisiones económicas, y que sea de fácil gestión administrativa se traducirá en un mayor bienestar a la sociedad, logrando en particular una mayor productividad y aumento de la riqueza (JCT 2008).

Por otra parte, se tiene que la mayoría de los economistas se llegan a mostrar escépticos sobre las bondades que puedan tener los gastos fiscales y generan una presunción de que en la mayoría de los casos, estos disminuyen la eficiencia económica. En primera instancia, se dirá que el bienestar de una sociedad abarca mucho más que los objetivos de eficiencia económica. Por lo tanto, si un gasto fiscal llega a tener varios atributos, a fin de cuentas, podrá aumentar el bienestar. Es decir, un gasto fiscal que pudiera disminuir la eficiencia económica puede en su caso mejorar la equidad (o algún otro concepto de valor para la sociedad) de tal forma que el bienestar general de la sociedad se pueda ver mejorado, a pesar de los perjuicios que puedan acarrear a la eficiencia. (JCT 2008). En última instancia, estas decisiones sólo podrán ser el resultado de los procesos políticos. A partir de estas posiciones, los diferentes análisis se han centrado en la

comparación resultante de la existencia de un beneficio fiscal frente a un escenario sin ellos, donde la mayoría de las críticas impregnan buena parte de sus estudios en entender que solamente existe un gasto fiscal cuando se tiene un carácter incentivador de actividades, mientras que las actividades que persiguen una finalidad distributiva se considera que forman parte de una “estructura impositiva normal”¹⁴

En opinión, el análisis de estos beneficios fiscales, debe perseguir el reparto y la realización de un balance entre los beneficios obtenidos y los recursos disponibles, de forma tal que se ponga a relieve su racionalidad para después someterlos a los correspondientes criterios económicos.

3.1 Equidad

Cuando uno se refiere al concepto de equidad, se hace hincapié especialmente en la distribución de la riqueza o la carga impositiva en una sociedad. Y al hacer referencia de este concepto, se incluyen las nociones de equidad horizontal y vertical.

La equidad horizontal engloba la idea de que los contribuyentes que se encuentran en una situación similar con respecto a su capacidad de pago de impuestos, deben pagar cantidades similares de los mismos. Esto quiere decir que, "los impuestos deben tener de manera similar a todas las personas en circunstancias similares". Mientras que la equidad vertical sugiere que los contribuyentes con capacidades diferentes de pago deben ser tratados de forma diferente, es decir, aquellos con una mayor capacidad de pago deberían pagar más (JCT 2008). Juntas estas dos formas de ver la equidad, sugieren que la base imponible ideal debe ser equivalente a lo que se determina como la medida apropiada de la capacidad de pago. En la práctica, por supuesto, nos encontramos con el hecho de que surgen dificultades en la determinación de cuándo los contribuyentes se encuentran en la misma situación o cuándo se constituye la medida correcta de la capacidad de pago.

Bajo el enfoque anterior, se dirá que este criterio se ha llevado en la realidad, al análisis de los efectos que los beneficios fiscales puedan tener sobre la equidad en la imposición para grupos demográficos seleccionados con un especial tratamiento en la medición de la progresividad resultante en la aplicación de dichos beneficios fiscales. Dicho de otra forma, resultan análisis enfocados a la determinación de quienes ganan y quienes pierden ante un cambio en la legislación fiscal, por lo que una de las principales preocupaciones radica en su influencia sobre la equidad.

¹⁴ Es la posición de AARON (1971) cuando define al gasto fiscal como toda aquella medida con una finalidad incentivadora de actividades, mientras que las actuaciones dirigidas a que no se vean alteradas las capacidades de pago, no entran a formar parte de un gasto fiscal.

Para Surrey (1970) los incentivos fiscales frente a los subsidios directos suelen ser menos equitativos beneficiando a las personas con altos niveles de renta, en este sentido, la esencia de los beneficios fiscales es proveer de asistencia gubernamental, siendo claramente que este uso va en contra de la equidad. Las bases de estas afirmaciones para Surrey y McDaniel (1980; 296) son que en primer plano, para ser beneficiario de una medida fiscal de exención es necesario que en un acto previo, se posean los ingresos suficientes, es decir, solamente es posible acogerse a un beneficio fiscal que disminuya nuestra deuda tributaria cuando se es un contribuyente neto, condición que no necesariamente ocurre en el gasto directo y en segundo plano, la capacidad de un contribuyente para resultar beneficiado por esta medida, usualmente será mayor cuanto mayores sean sus ingresos, por lo que presentan un carácter regresivo afectando principalmente a los deciles superiores.

En esta misma línea, los gastos fiscales llegan a tener el mismo efecto sobre los recursos de la Hacienda Pública que los gastos directos, sin embargo, no llegan a ser sustitutos directos. Si se habla del beneficio de una reducción impositiva, los agentes requieren de una medida suficiente de renta, mientras que para gozar de un subsidio directo no lo requieren así. En este sentido, se considera a los gastos fiscales con una tendencia regresiva, situación contraria de algunos programas de gasto directo, por lo tanto, necesitan de una orientación, transparencia y escrutinio más cuidadoso.

Una forma de medir la progresividad en los procesos políticos, es medir la diferencia entre antes y después de la aplicación de un gasto fiscal. En una manera más particular, uno de los primeros efectos económicos de la actuación política a través de los gastos fiscales, es la afectación al principio de la equidad dado que en primer instancia lo que acontece es un aumento de la carga impositiva, ya que al tratarse de un gasto, este deberá de ser financiado.¹⁵ Sin embargo, este aumento de la carga impositiva, tiene la peculiaridad de ser efectuado mediante la aplicación de beneficios fiscales que van a distribuir en primera instancia la carga fiscal entre los contribuyentes de forma peculiar: esta carga va a ser satisfecha por los contribuyentes presentes y futuros que no necesariamente se ven beneficiados directamente por dichos beneficios, afectando así dicho principio. Sin embargo, se debe recordar que la aplicación de dichos gastos fiscales está dirigido principalmente a alterar de una forma discrecional la distribución de la renta en el sentido deseado por un grupo político de poder, independientemente de que se considere más o menos

¹⁵ Al hablar del gasto público, hablamos que se genera la carga impositiva sobre los contribuyentes, sin embargo, la existencia misma de un gasto fiscal supone el incremento del gasto público y por tanto un aumento de la carga impositiva dado que dicho gasto deberá ser financiado ya sea mediante deuda pública o impuestos.

justo, puesto que está enfocado al beneficio o impulso de actividades o personas en específico, por tanto, este gasto fiscal no debe ser medido en el mismo nivel.

3.2 Eficiencia

Otra de las preocupaciones de importancia en la aplicación de un gasto fiscal, es el análisis de su origen desde la perspectiva de su eficiencia o ineficiencia como instrumento incentivador sobre las actividades económicas o un grupo determinado de personas. Sin embargo, no se pueden dejar de tomar en cuenta que los métodos de estimación existentes para los gastos fiscales, no resultan del todo suficientes para poder conocer verdaderamente su costo de oportunidad y poder así, aplicar en ellos las técnicas de coste-beneficio que permitan conocer si realmente resultan eficientes, por lo que se puede observar que el desarrollo de diversos estudios económicos se centra fundamentalmente en su análisis de eficiencia como instrumento incentivador de actividades.

Se dijo que un sistema fiscal es más eficiente si no distorsiona o si realmente mejora las decisiones económicas de los individuos y empresas.¹⁶ Por tanto, un sistema fiscal es más eficiente si los individuos y las empresas toman las mismas decisiones en presencia del impuesto como lo harían si el impuesto no existiera, con la única sujeción al hecho de que se es menos rico en virtud de pagar el impuesto. Sin embargo, se puede tener en cuenta que ningún sistema fiscal en la práctica puede llegar a ser totalmente eficiente ya que las distorsiones en el comportamiento de los agentes económicos seguirán siempre que las acciones del contribuyente puedan determinar la base sobre la que se grava (JCT 2008).

Dada esta realidad, se suele utilizar la expresión de “pérdida de peso muerto” como un sinónimo de todas las distorsiones causadas por los impuestos en la toma de decisiones, por tanto, no hay impuesto sobre la práctica que pueda evitar la pérdida de peso muerto asociada con la preferencia de los contribuyentes.

Es importante en este sentido, destacar que para el caso de los gastos fiscales, este concepto incluye los costos de bienestar para la sociedad de sus decisiones por el cambio de comportamiento (ya sea que se hable de consumo, inversión, etc.) para evitar o reducir la carga fiscal. Es decir, los gastos fiscales crean distorsiones (pérdida de peso muerto) e influyen así en la distribución de recursos (JCT 2008).

¹⁶ Una consideración adicional a la eficiencia, es el grado en que un sistema fiscal fomenta el crecimiento económico global (Musgrave, 1989).

Pese a lo anteriormente expuesto en lo que atañe al criterio de equidad, no se puede dejar de lado lo que respecta a la eficiencia, el hecho de que la existencia de ciertas actividades, empresas, sectores o grupos de personas llegan a ser menos productivas que otras, sin embargo, pueden llegar a ser más atractivas debido a que se pueden ver favorecidas por un cambio en la legislación fiscal y que en determinado momento, ciertas reflexiones pueden llevar a la violación del criterio de equidad. Sin embargo, al hablar de la eficiencia, el análisis deberá ser llevado en otra perspectiva: ya sea del lado de los ingresos o del gasto.

Hablando del lado del ingreso o la imposición, la aplicación de beneficios fiscales, tiene una influencia directa en lo que se refiere a la localización de las actividades, como instrumento para la formación de capital, para la creación de empleos, para lograr estabilizar la demanda efectiva, etc. Teniendo siempre en cuenta que esta imposición, afectará la conducta económica de los agentes sobre los cuales recae. En este sentido, estos beneficios fiscales afectaran la eficiencia económica porque tenderán a provocar efectos conocidos como renta o sustitución, esto quiere decir, los agentes económicos verán alteradas sus conductas y obligaciones fiscales llevándolos a modificar aspectos como su oferta de trabajo o los niveles de ahorro.

Desde la óptica del gasto y teniendo como antecedente en la mesa de debate la controversia respecto a la conveniencia del gasto directo o del gasto fiscal, para alcanzar una mayor eficiencia de los programas presupuestarios, en base a los objetivos de política económica previamente establecidos, se pueden utilizar estos dos tipos de gastos de forma complementaria, llevándonos a que la valoración de la idoneidad de uno u otro respecto a los objetivos establecidos y a la necesidad y disponibilidad de recursos para su aplicación, nos permitirá obtener una medida de eficiencia. En palabras de MOON:

“Que un gobierno implemente sus políticas a través del sistema impositivo (gastos fiscales) o a través del gasto directo, no es en sí un indicador útil de una buena o mala política. Las conclusiones deben depender de los objetivos políticos de un programa particular inicialmente considerado, de la designación de los gastos fiscales y gastos directos utilizados, de la estructura administrativa del programa y de otras consideraciones como la renta y las características de los beneficiarios”. (1989; 335)

O bien, de otra forma, la elección de los instrumentos podrá depender de la conveniencia que para el poder político tengan. Es decir, del hecho de que las medidas de gasto sean transparentes a la sociedad o si se desean hacer menos patentes de la opinión pública la dirección de sus preferencias.

En base a lo anterior, a la hora de hacer cuestionamientos sobre la eficiencia del gasto fiscal, previamente se debe considerar que su eficiencia estará marcada por su idoneidad para alcanzar los objetivos que estuvieron previamente establecidos y que bien puede darse una sustitución o una complementariedad entre el gasto directo y el gasto fiscal, teniendo en cuenta que ambos son instrumentos que se desprenden de la misma política económica.

3.3 Facilidad de administración

Una de las quejas más comunes que encontramos en la actualidad acerca del sistema tributario es que este es difícil de administrar. Problemas estructurales que lo han hecho ineficiente e inequitativo, ya que cuenta con una mala gestión y cobro de tributos, leyes imprecisas, corrupción, alto índice de evasión, entre otros. Empero, uno de los principales problemas estructurales con los que nos topamos se debe al predominio de innumerables regímenes fiscales especiales o preferenciales que facilitan la complejidad y dificultan la administración del sistema tributario. (Calva, 2007; 151-167)

Los gastos fiscales en general, contribuyen a la carga del cumplimiento de los impuestos. Algunos han sugerido que no sólo hacen del sistema fiscal algo más complejo debido a que se requieren distinciones entre las actividades con y sin subsidio, sino que también elevan los costos de cumplimiento, costos de administración y las tasas de incumplimiento. Esto, en la medida en que los individuos y las empresas deben destinar mayor cantidad de recursos para el seguimiento de las actividades beneficiadas por los gastos fiscales. De la misma manera que también aumentan la longitud de las instrucciones y el tiempo requerido para completar las declaraciones de impuestos.

4. MODALIDADES O MECANISMOS DE OPERACIÓN DE UN GASTO FISCAL

Hasta el momento, se ha visto que tanto en la teoría como en la práctica, los gastos fiscales han sido definidos como un tratamiento fiscal que significa una reducción en la recaudación de ingresos de la Hacienda Pública derivados de la aplicación de regímenes preferenciales en el sistema impositivo. Sin embargo, en la práctica, podemos ver que el hecho de qué considerar un gasto fiscal, se presenta en ocasiones confuso porque frecuentemente es difícil de reconocerlos ya que no tienen una identificación especial y clara (SHCP.PGF:2009), por tanto, un repaso de los mecanismos por los cuales se conceden gastos fiscales, resulta importante.

La definición de qué considerar un gasto fiscal, puede incluir exenciones, deducciones y desgravaciones, que como se ha mencionado, se desvían de lo que se considera como su “estructura normal” constituyendo un régimen favorable para un grupo, sector o actividad en específico. De igual manera, esta definición puede incorporar la aplicación de tasas preferenciales, créditos fiscales o aplazamientos.

Si se establece un método para su reconocimiento, el primer paso a utilizar para su identificación es la definición del ingreso gravable y la tasa que forma parte de dicha “estructura normal” para que una vez identificados, los gastos fiscales sean aquellos elementos que afectan dicha base gravable¹⁷ y la alejan de su estructura normal (SHCP.PGF:2009).

4.1 Exclusión fiscal

Son las rentas o fuentes de renta que no están comprendidas en la base del impuesto. En este punto en específico, nos referimos a la forma más común de un gasto fiscal: las exenciones.

Una exención es el hecho por el cual la ley o un gobierno excluyen de la obligación de pago a los sujetos pasivos de impuestos (Rodríguez 1999: 121). Es decir, que por mandato imperativo de una norma no se aplican los supuestos de hecho que establece otra norma para los sujetos fijados en la norma de exención, que en palabras de Pérez de Ayala, la exención *presupone una previa sujeción, es decir, sólo procede declarar exento a un hecho sujeto al tributo*. (Mijangos, 1991). De lo anterior, puede entenderse que las exenciones excluyen de dicha obligación al sujeto exento.

Autores como Pérez de Ayala consideran que si los intereses de una exención tienen como finalidad lograr un mayor perfeccionamiento del sistema fiscal, nos encontraríamos frente a una exención técnica y por tanto, en ausencia del gasto fiscal. Si por el contrario, estos intereses tienen una finalidad extra fiscal generalmente relacionada con objetivos de política económica y social, hablaríamos de exenciones en sentido más amplio y en este caso, sí existirían gastos fiscales (Mijangos, 1991).

4.2 Deducción Fiscal

Generalmente el sistema impositivo permite deducciones fiscales en diversos temas, especialmente en los gastos necesarios a incurrir para producir ingresos y que a menudo, están sujetas a limitaciones o condiciones. Y se permiten sólo para los gastos que producen beneficios.

¹⁷ Una base gravable se forma por aquellos ingresos que se considera deben ser sujetos al impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de criterios para considerar como parte de la misma, así mismo, en cuanto a la estructura normal del impuesto, deben precisarse los conceptos que forman parte de ésta y cuáles pueden ser un gasto fiscal. Esta está formada por el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, así como los regímenes aplicables y puede variar de país a país.

Representa aquella reducción propia de cada tributo que se resta de la base imponible para obtener una base liquidable.

Para Surrey, en este mecanismo se encuentran la mayor parte de las partidas de un gasto fiscal que benefician a las personas en tanto sean consumidores o inversionistas. Estas deducciones así encontradas, no tienen implicaciones futuras, de ahí que la reducción que implica en la recaudación se da en un solo momento y por tanto, no implica un aplazamiento impositivo. En otras palabras, se entiende como deducción fiscal, a la reducción de los ingresos totales de un contribuyente que disminuye la cantidad de dinero para el cálculo del impuesto adeudado. En esencia, una deducción fiscal representa un descanso otorgado por el gobierno hacia el contribuyente y reduce los impuestos en un porcentaje que dependerá del nivel de ingresos del contribuyente.

4.3 Crédito impositivo o desgravación

Representa la partida que se sustrae de la cuota tributaria o monto a pagar, es decir, del resultado de la aplicación de la tarifa o tipo impositivo a la base imponible previamente establecida. . Los créditos impositivos pueden concederse a diferentes tipos de impuestos (impuesto sobre la renta, impuesto a la propiedad, IVA, etc.), en reconocimiento de los impuestos ya pagados, en forma de subvención, o para fomentar la inversión u otras conductas de personas o actividades en específico. Estos créditos pueden o no ser reembolsables en la medida en que exceda el impuesto respectivo. Un sistema fiscal puede concederlos a las empresas o particulares, y este tipo de subvenciones varían según el tipo de crédito.

Para Surrey, esta partida es el mecanismo más apropiado para los gastos fiscales, sin embargo, aunque puede ser mejor que otras figuras, no lo representa frente al gasto directo, puesto que solo resulta útil cuando el contribuyente tiene que pagar impuestos por una cantidad mayor al crédito.

4.4 Tarifas especiales

Esta figura no representa ninguna complicación puesto que resulta fácilmente reconocible, en tanto que supone la aplicación de una tarifa diferente al establecido de forma general y que normalmente comprende un gasto fiscal puesto que beneficia a una rama, actividad o grupo de personas en específico.

4.5 Aplazamiento del pago de impuestos

Esta partida no representa ninguna institución específica del sistema impositivo, pero puede darse en muchos casos, circunstancias o supuestos que no implican un beneficio fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 39 faculta al Ejecutivo Federal para condonar o eximir, total o parcialmente el pago de las contribuciones, autorizar su pago a plazos, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o ventas de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridos (CFF).

5. MÉTODOS DE ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS FISCALES

En páginas anteriores, se hablo de que uno de los principales objetivos de los analistas en la aplicación de los criterios económicos a los gastos fiscales, es la evaluación de la idoneidad de los mismos como un instrumento incentivador o de actuación política para la consecución de objetivos de política económica previamente establecidos. Es por esta razón, que por el lado del análisis del gasto, ha resultado prescindible el conocimiento lo mayormente posible del importe de recursos públicos que han sido aplicados en la concesión de beneficios fiscales. Ya que a partir de este conocimiento, nos podremos acercar más al análisis de los efectos económicos derivados de su aplicación y clarificar con mayor énfasis los debates entre las preferencias de un gasto directo, un gasto fiscal o una actuación complementaria.

Sin embargo, no se puede olvidar una realidad del todo observable. Los desarrollos teóricos producidos hasta ahora, se han centrado más en la estimación del coste de los beneficios fiscales y no en una contabilización exacta del gasto fiscal, lo cual resultaría coherente por varios motivos. En primer lugar, porque el costo de los gastos fiscales no puede ser sometido a una valoración directa como el caso de los gastos directos, ya que mientras uno tiene una valoración directa, el otro se basa en estimaciones y éstas, dependen de la estructura del impuesto, del desarrollo de la actividad económica, de los datos disponibles, de la legislación fiscal vigente, etc. Los cuales, nos llevan a un segundo aspecto: la inexistencia de un concepto preciso y la asimilación de su origen por la desviación de un sistema fiscal vigente que favorecen aún más la confusión en la metodología.

Por tanto, podemos decir que estas distinciones teóricas y metodológicas nos arrojan consecuencias de importancia en los estudios de caso existentes sobre el tema y la experiencia práctica de las diferentes economías que han incorporado en sus presupuestos dicho concepto: la existencia de análisis comúnmente muy variables. Empero, podemos coincidir en la consecuente y primordial preocupación en los analistas por la erosión de los ingresos hacendarios dada la multiplicación de los tratos preferenciales, por tanto, se han desarrollado 3 métodos básicos para su estimación (OCDE 1996; 14) dado que a través del gasto fiscal se aplican fondos públicos a un objetivo político determinado y éste gasto fiscal, de igual manera que el gasto público directo, debe ser medido y sometido a evaluación.

Hasta el momento, las técnicas de estimación que se han desarrollado son tres:

- Estimación por pérdida de ingresos.
- Estimación por ganancia de ingresos.
- Estimación por gasto equivalente.

5.1 Estimación por pérdida de ingresos

Como se mencionó anteriormente, los gastos fiscales constituyen un elemento híbrido, ya que implican una pérdida o renuncia de ingresos públicos pero no llevan asociados pago alguno en efectivo. Este hecho lleva a que exista en la teoría fiscal una preocupación latente por las reducciones impositivas utilizadas como estímulos en variables económicas consideradas clave en el crecimiento económico ya que una concesión excesiva con efectos poco transparentes y dudosos suele resultar riesgoso ya que esto implica una pérdida de ingresos para la Hacienda y que ya resultan ser insuficientes por la preferencia de beneficios, cuya idoneidad está poco clara. Es por tanto, que una de las principales preocupaciones es la pérdida de ingresos.

Organismos internacionales como la OCDE (1996; 19) en el ámbito de los gastos fiscales, definen la pérdida de ingresos como la “cantidad en que se reduce el ingreso fiscal a causa de la existencia de una disposición particular”. Es de esta forma que éste método intenta llevar a cabo una evaluación del monto de los ingresos fiscales que en teoría no percibe la Hacienda Pública a consecuencia de la aplicación de una disposición determinada (beneficio fiscal) que supone una desviación del sistema fiscal normal de un tributo.

Las críticas que pueden existir en referencia a la idoneidad del método apuntan a que su actuación puede ser engañosa ya que valora que en teoría la supuesta recaudación perdida por la

Hacienda, correspondería en igual magnitud a la cantidad en que se evalúa el beneficio fiscal, situación que en la realidad, no necesariamente tiene que ser cierta, ya que la valoración *ex post* que se realiza, elige un beneficio fiscal concreto y su efecto sobre el comportamiento de un contribuyente, comparando la reducción de la cuota a pagar frente a la situación anterior, manteniendo constantes las demás medidas fiscales.

Lo anterior, nos dice que este método no toma en cuenta las interacciones que pueden darse entre las diferentes medidas fiscales, por lo tanto, puede arrojar un dato de “pérdida” normalmente sobrevalorado, ya que parte de la estimación del costo de cada beneficio fiscal en concreto, asumiendo que todas las demás concesiones permanecen sin cambios.

5.2 Estimación por ganancia en ingresos

La estimación de éste método, es al reverso del método anterior. Es decir, si el método de estimación de pérdida de ingresos hace alusión a la renuncia de ingresos públicos que se produce por la existencia de una disposición particular, éste método contempla que su eliminación supondría un incremento o ganancia de ingresos fiscales ligados al tributo en cuestión. En este sentido, la OCDE (1996; 14) considera a este método como una medida *ex ante*. Es decir, cuantifica el aumento en la recaudación por la eliminación o reducción del beneficio fiscal, sin embargo, para obtener una valoración más exacta del mismo, se presenta necesario no solo tener en cuenta el impacto directo, sino los efectos secundarios vinculados a los contribuyentes y su comportamiento.

Sin embargo, se considera que la minoración o eliminación de un beneficio fiscal, en la realidad, no puede traducirse en automático en un aumento de ingresos fiscales en igual magnitud por varias causas, como el efecto sobre el comportamiento de los contribuyentes ya que pueden hacer uso de otros beneficios fiscales, modificar su actividad o simplemente evadir el pretendido aumento fiscal. También puede darse el efecto retroalimentación o feed-back que nos refleja que la eliminación o reducción de beneficios fiscales puede llevar a una caída en el nivel de actividad económica y por tanto, llevar a una disminución en el nivel general de recaudación. Por otro lado, también podemos observar, una presión por parte de grupos o sectores afectados por la supresión de dichos beneficios, desembocando dicha presión en otro tipo de apoyos, como lo es el gasto público directo.

5.3 Estimación por gastos equivalentes

La estimación de éste método, en términos de la OCDE (1996; 21) consiste en estimar el volumen de gastos presupuestarios directos que serían necesarios, antes de impuestos, para obtener el mismo beneficio después del impuesto igual al que procura la ayuda fiscal, si ésta fuera reemplazada por una ayuda financiera directa. En otras palabras, este enfoque consiste en estimar el gasto directo que sería necesario, para que los contribuyentes que gozan de beneficios fiscales, mantengan su beneficio una vez eliminado el apoyo fiscal.

En base a lo anterior, tenemos que en la práctica, la aceptación de éste método, de igual manera que los métodos anteriores, puede plantear múltiples dificultades.

Una de las dificultades que podemos citar, es que este método presupone que se tiene un conocimiento previo exacto de la incidencia fiscal (hablemos tanto del gasto directo como del gasto fiscal) sobre los contribuyentes. Sin embargo, en la realidad, el conocimiento exacto de la incidencia presenta algunas dificultades, y en el mejor de los casos, suponiendo que dicho conocimiento sea posible, este método plantearía la delimitación del tratamiento fiscal de los programas de gasto directo que reemplazarían al gasto fiscal y que puede llevar a otra complicación como plantea Revilla Pedraza (1990;131) al decir que el gasto directo implica un mayor ingreso para quienes lo reciben y dicho aumento supondría una modificación de sus gravámenes (modificación de difícil valoración ya que están presentes las condiciones individuales de cada sujeto) y que en determinado momento, pueden llegar a no ser coincidentes los beneficios recibidos vía gasto directo con el beneficio fiscal sustituido.

De esta manera, se dirá que esta técnica se basa en algunos supuestos como el hecho de que la supresión o disminución del beneficio fiscal no lleva a un tipo impositivo mayor en el contribuyente, se trata de una valoración del costo de los gastos fiscales en vigor, que por tanto, considera sin cambios el comportamiento de los contribuyentes y un sistema presupuestario constante, es decir, que el gasto fiscal no tiene efecto multiplicador y no afecta al nivel global de la base imponible.

Una vez ya descrito lo esencial en el funcionamiento de los métodos de estimación, se tocará la comparación entre el gasto directo y el gasto fiscal para alcanzar los objetivos de política económica previamente establecidos, teniendo a consideración la no alteración de la carga impositiva en el contribuyente pese a que esta consideración no sea el eje fundamental sobre la que se guían las políticas de presupuesto.

Además, como se ha mencionando, la elección de uno u otro tipo de gasto, no tiene por qué ser necesariamente excluyente, puede en el mejor de los casos, ser una elección o actuación complementaria, donde sea a partir de sus efectos más directos, que exista la posibilidad de comparar la proximidad del cumplimiento de los objetivos perseguidos.

Empero, es innegable que aunque estos métodos de estimación son meritorios, llegan a ser en la práctica insuficientes ya que se limitan a hacer una evaluación individual del beneficio fiscal y no del total y porque llegan a ser un elemento poco transparente que dificulta su evaluación y control. Sin embargo, pese a las limitaciones encontradas, estos han servido para acercarse más al entendimiento de los gastos fiscales.

6. EXPERIENCIA INTERNACIONAL

Las dificultades teóricas y prácticas encontradas para cuantificar los gastos fiscales han tenido su reflejo en la experiencia internacional con una multiplicidad de estudios divergentes, pero pese a esta controversia internacional, a mediados de la década de los ochenta la literatura académica al respecto ha disminuido considerablemente, resultando significativo que organismos internacionales como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, ha retomado el análisis de los gastos fiscales que inició en 1984 hasta doce años más tarde (1996) y 10 años después el Banco Mundial (2004) mostrando y corroborando en su contenido la existencia de un mercado estancamiento ya que pese a relativos avances parciales, permanecen sin resolverse cuestiones esenciales en el tratamiento de los gastos fiscales.

Entre los principales problemas que justifican este punto de inflexión destaca en primer lugar el de la cuantificación del gasto fiscal, ya que en el ámbito de la práctica concreta, el balance de las experiencias realizadas a partir de los tres métodos de estimación citados en el apartado anterior, es muy variada. Así, aunque todos los países examinados en el informe de la OCDE (1996) y del Banco Mundial (2004) utilizan el método de la "pérdida de ingresos"¹⁸, a partir de ese punto, las diferencias se hacen significativas en la comparación entre países, ya que cada uno de ellos ha ido adoptando particulares puntos de vista en la consideración de lo que representa un gasto fiscal según la definición aceptada por cada uno de ellos, las peculiaridades de su sistema fiscal, los objetivos de política económica que persiguen y el grado de desarrollo de su administración tributaria.

¹⁸ salvo los Estados Unidos de América, donde se combina con el método del "gasto equivalente"

Como reconocen dichos informes, no existe un criterio generalmente aceptado de gasto fiscal, sino interpretaciones a modo de clasificaciones de lo que se consideran excepciones o desviaciones respecto a un "sistema fiscal normal o de referencia", lo cual hace imposible la comparación internacional de las cifras expuestas por los distintos países, ya que choca frontalmente con la realidad de que las estructuras tributarias son diferentes (OCDE, 1996).

Así, al revisar dichos informes, se encuentra que aquellos países donde se han elaborado informes de gastos fiscales, han utilizado diversas fórmulas para la estimación de su cuantía y han incorporado los informes de diversas maneras en los procesos presupuestarios. Los particulares puntos de vista adoptados por cada país en la consideración del gasto fiscal, por tanto, no permiten aterrizar en un posicionamiento común respecto a esta materia, sino que este posicionamiento depende fundamentalmente de las definiciones conceptuales adoptadas, las peculiaridades del sistema fiscal, los objetivos de política económica y el grado de desarrollo en su administración tributaria.

Esta realidad perdura hasta nuestros días pese a la necesidad de homologar la problemática derivada del gasto fiscal a escala internacional, pues no en vano ante la presencia de economías cada vez más dependientes y caracterizadas por uniones interestatales de todo tipo, no resulta operativo establecer metodologías dispares en los distintos países, ya que dificulta las necesarias comparaciones internacionales y establece políticas de gasto escasamente transparentes, ante un contexto de crisis dónde dicha transparencia fiscal se ha vuelto uno de los principales escudos protectores de las economías.

Haciendo referencia de algunas de las disparidades evidentes entre los países analizados por estos informes, se señala que halando de la frecuencia de los mismos, aunque en la mayor parte de estos países los informes tienen carácter anual, en economías como Alemania se realiza cada dos años y en Italia y Holanda son informes con carácter esporádico (Palackova, 2004).

Hablando de la relación de la estimación de los gastos fiscales con los presupuestos gubernamentales, sólo en Bélgica, Finlandia, Francia, Portugal y España forman parte explícitamente del proceso presupuestario. Mientras que en los Estados Unidos, aunque los informes se realizan como parte de los presupuestos gubernamentales, no están integrados en el proceso presupuestario¹⁹. Además, en la mayoría de los países de la OCDE se realizan como

¹⁹ En Estados Unidos los gastos fiscales se agrupan en las mismas categorías presupuestarias que los gastos presupuestados en los documentos gubernamentales pero, son discutidos en un apéndice separado al Presupuesto Anual preparado por la *Office of Management and Budget*, haciéndolos menos visibles en los debates.

documentos presupuestarios anexos, esto es, no integrados en la estructura de ingresos y gastos públicos.

Hablando de las obligaciones legales, cada país tiene sus propios reglamentos. Australia, Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Italia y Estados Unidos cuentan con una obligación legal por parte de sus gobiernos a presentar informes de gastos fiscales. Sin embargo, otros países como Canadá, Países Bajos y el Reino Unido no han establecido ninguna obligación legal sobre sus gobiernos para producir dichos informes. Sin embargo, son autoridades administrativas locales con sus respectivos comités de gastos, los encargados de producir los informes de gastos fiscales.

Abordando el tema de la clasificación de los gastos fiscales en dichos informes, se observará que prácticamente la totalidad de las economías estudiadas, utiliza diferentes clasificaciones. Empero hay que tener en cuenta un factor de importancia atribuible a dicha clasificación, ya que ésta podría ayudar a los gobiernos a responder preguntas como:

- a. ¿Las disposiciones fiscales de preferencia, resultan coherentes con el presupuesto del país?
- b. ¿El objetivo inicial que originó dicha disposición fiscal de preferencia, sigue siendo vigente?
- c. ¿Dicho gasto fiscal es necesario para favorecer determinados sectores económicos y regiones geográficas?
- d. ¿El tratamiento fiscal favorable que se aplicará se considera necesario para alcanzar objetivos planteados?

Encontramos economías como la de Estados Unidos que utiliza una clasificación de los gastos fiscales como la del presupuesto gubernamental, funcional. Por el contrario, Canadá utiliza varias clasificaciones según el tipo de impuesto. Y economías como la de Italia que utiliza varios tipos de clasificaciones para evaluar el costo-beneficio de los resultados para los beneficiarios previstos. Clasificaciones que incluyen el tipo de impuestos, los principales sectores, el objetivo, los beneficiarios, y la localidad, etc. (Palackova, 2004).

Teniendo en consideración lo anterior, se produce una amplia gama de situaciones, especificaciones y particularidades que sustentan a cada sistema fiscal nacional. Por lo tanto, en este momento una parte fundamental de lo esencial del tema que se estudia es el reconocimiento de la existencia de una gran disparidad de normas de referencia en los sistemas fiscales analizados y cómo se define el gasto fiscal. Las dificultades de su medición se sitúan en un verdadero callejón sin salida, siendo la realidad fiscal de los distintos países de la OCDE la que mejor refleja esta

diversidad, lo cual es producto de particulares circunstancias históricas y de procesos culturales diversos.

Hablando del alcance de la definición de gasto fiscal, en una forma más coloquial, para identificar los gastos fiscales, es necesario establecer una estructura tributaria de referencia que no contiene disposiciones fiscales preferenciales. El gasto tributario se define entonces como desviaciones con respecto a este punto de referencia. Por tanto, existen razonables diferencias de opinión sobre cómo definir dicho sistema fiscal de referencia y por tanto, sobre lo que se considera un gasto fiscal. Economías como Australia, Francia, y Estados Unidos han definido dicho concepto de conformidad con las definiciones formales y las normas fiscales. Sin embargo, existen contrastes extremos como es el caso entre Canadá y Bélgica. Mientras que la primera utiliza una definición muy estricta de la norma fiscal²⁰, para Bélgica; la definición de gasto fiscal implica toda pérdida de ingresos derivada de la salida de un sistema fiscal de referencia, por tanto, todos los elementos del sistema de impuestos que afectan los ingresos del gobierno, están incluidos en su informe de gastos fiscales.

Hablando un poco de la experiencia de los países de América Latina en cuanto a la cuantificación de los gastos fiscales, se encuentra que esta es de carácter más reciente a diferencia de la mayoría de los países de la OCDE, siendo esta aproximadamente a finales de la década de los ochentas (Jiménez, 2009; 24).

Varios países de la región comenzaron a realizar una estimación más oficial que en la mayoría de los casos se establece como obligatorio en sus legislaciones. En general, la mayoría de estos países, tienden a utilizar el método “ex post” de renuncia fiscal y las diferencias en cuanto a la periodicidad de sus reportes es menor ya que en su mayoría son de carácter anual, tal es el caso de algunos países seleccionados de la región como: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, México y Perú (Jiménez, 2009; 27).

Hablando del tipo de tributos que incluyen en sus análisis, básicamente estos se centran en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta dado que son los de mayor importancia recaudatoria. También se encuentra que estos reportes ofrecen información acerca del tipo de tributos afectados, donde en la mayoría de las veces, se especifica la modalidad de la renuncia fiscal (exención, deducción, tasas diferenciales, etc.) así como los sectores que se ven afectados y el tipo de objetivo que se persigue (Anexo, Cuadro 1).

²⁰ en el que sólo los elementos estructurales más fundamentales del sistema fiscal se consideran parte de la norma fiscal.

Ante estas disparidades, surgen inmediatamente dudas respecto a qué constituye un gasto fiscal o, incluso, que puede generar un gasto fiscal. En definitiva, existe una variada práctica internacional que puede incluir todas las exenciones como gasto fiscal, sólo alguna o ninguna de ellas, con lo cual la situación se estanca respecto a lo que constituye un claro y traslúcido ejemplo de la inoperatividad que tiene el hacer referencia a toda desviación de un "sistema fiscal normal", siendo a través de la metodología, que las contradicciones se resuelven al aplicar el concepto según el cual existe un beneficio fiscal cuando se produce una exención al régimen general vigente del tributo. Llegando a ser el beneficio fiscal el instrumento de algún gasto fiscal.

7. CRÍTICAS AL CONCEPTO DE GASTO FISCAL

A lo largo de la explicación respecto a lo que concierne el concepto en estudio, se ha hecho mención de que un sistema fiscal opera afectando a la economía a través de una serie de gastos, y que en esencia para Surrey, el elemento clave definidor para su existencia es que se derivan de la desviación de una estructura impositiva normal.

En 1967, el subsecretario del tesoro para política fiscal en EE.UU., Stanley Surrey, utilizó por primera vez la expresión "gastos fiscales". Como ya se comentó, este término fue utilizado para hacer referencia a las disposiciones existentes en el código fiscal que representan salidas deliberadas de los conceptos generalmente aceptados y que comúnmente se ven representadas por medio de exenciones especiales, deducciones, créditos o exclusiones (JCT 2008). Surrey esperaba que con una identificación más minuciosa de los mismos como sustitutos del gasto directo se diera lugar a un análisis más riguroso de dichas disposiciones, permitiendo revelar una mala orientación o ineficiente si se comparaban con el gasto público directo (JCT 2008).

El Congreso pronto abrazó el concepto de Surrey de gasto tributario en la Ley de Presupuesto del Congreso de 1974. De acuerdo con la visión de Surrey de controlar el gasto, la Cámara y los Comités de Presupuesto del Senado fueron acusados de la "obligación de solicitar y evaluar la continuidad de los estudios del gasto fiscal, para diseñar métodos de coordinación de los gastos fiscales, las políticas y programas, con el costo directo al presupuesto, y que informe los resultados de dichos estudios" (JCT 2008).

Dicha Ley de Presupuesto define el gasto tributario como *"las pérdidas de ingresos atribuibles a disposiciones de las leyes de impuestos federales que permiten una exclusión especial, la exención o deducción de los ingresos brutos o que establezcan un crédito especial, un tipo preferencial del impuesto, o un aplazamiento de la deuda tributaria, y el término «impuesto sobre*

el gasto presupuestario»: una enumeración de los gastos de dichos impuestos" (Altshuler, 2008). Sin embargo, aunque la Ley de Presupuesto no define la línea de base que se utilizará en la identificación de los gastos fiscales, el Congreso asumió el uso de una estructura fiscal normal (JCT 2008).

En los cuarenta años transcurridos desde que Surrey introdujo este término en la política fiscal, los análisis de los gastos fiscales que se encuentran, en su mayoría van dirigidos hacia el hecho de juzgar sus implicaciones políticas en el cumplimiento de objetivos previamente establecidos, o bien, dirigidos a medir la salud general del sistema fiscal.

Empero, la clarificación que se presume, no ha terminado de cuajar debido, entre otras razones, a las dificultades teóricas de su concepción y a una variada utilización de múltiples expresiones usadas como sinónimos o equivalentes. Por lo que su escasa clarificación presenta consecuencias en las diversas líneas de investigación. Por esta razón, no fue de extrañarse que una vez planteado este concepto por Surrey, surgiera polémica sobre la utilidad del concepto. Una de las críticas más importantes y que ya mencionamos con anterioridad, fue puesta sobre la mesa por Bittker (JCT: 2008) para quien el problema residía en que los gastos fiscales no pueden ser identificados porque no es posible definir una "estructura impositiva normal" a partir de la cual sea posible señalar las desviaciones de la ley en cada tributo, ya que para este autor, hacer este señalamiento implicaría hacer referencia a un sistema tributario ideal u homogéneo.²¹

Sin embargo, podemos decir que aún existe escasa evidencia de que el análisis de los gastos fiscales ha logrado la misión que desde un inicio fue planteada por Surrey: "el control del gasto". Esto no significa, que el análisis de los gastos fiscales ha fracasado por completo, más bien, en las últimas décadas, su utilidad principal parece haber sido orientada hacia un instrumento de la política fiscal para proporcionar un marco adecuado que permita juzgar la equidad, la eficiencia y las consecuencias administrativas de dichos "incentivos".

7.1 La Estructura impositiva normal

En el análisis actual del gasto fiscal, la base imponible normal podría servir como la vara de medir para juzgar si las disposiciones fiscales constituyen o no gastos fiscales.

²¹ En este sentido, BITTKER (1969a, p. 260) argumenta que "el problema es que, aparte de muchas ambigüedades que llegan a ser evidentes tan pronto como uno intenta aplicar la definición Haig-Simons a la corriente de la vida económica, cualquier sistema de imposición sobre la renta es una agregación de decisiones acerca de un patrón de cuestiones estructurales que la definición de Haig-Simons ni siquiera pretende aclarar. De esta forma, uno podría encerrar a cuarenta expertos fiscales en una habitación durante cuarenta días, y no alcanzar ningún acuerdo (...). Para tales cuestiones, cada persona puede crear su propia serie de «gastos fiscales», pero no serán más que su colección de disparidades entre lo que es la ley (...) y lo que él piensa que debe ser.

Las deficiencias encontradas en el concepto propuesto por Surrey a finales de la década de los sesenta han tenido una influencia decisiva en las diferentes líneas de investigación predominantes sobre la materia, llevando a una limitación en su aprovechamiento.

Un aspecto básico y definidor que debe destacarse es el relativo a la supuesta existencia por parte de Surrey, de una "estructura impositiva normal" a partir de la cual se podrían determinar las desviaciones constitutivas del gasto fiscal. De hecho, la gran mayoría de las discusiones sobre este concepto, han estado dirigidas hacia el mismo sentido: intentar resolver esta cuestión (Surrey, 1973; 15): "¿qué reglas en un impuesto son disposiciones especiales que manifiestan gastos del Gobierno (...) y qué reglas son justamente reglas tributarias, esto es, que constituyen la estructura básica de un sistema de imposición?".

Para responder a estas preguntas, para Surrey el primer requisito para poder hablar de un gasto fiscal es "la existencia de un concepto ideal, de una definición estructural de la base de un impuesto, no dependiente de consideraciones subjetivas, políticas o coyunturales"²². Empero, lograr esa definición estructural de la base de un impuesto ha sido objeto de un enorme esfuerzo en la literatura académica.

Para tratar de complementar el propósito de este trabajo y en especial para dar claridad a este apartado, se retomará el camino a seguir por los diferentes investigadores del tema en su búsqueda de clarificar la existencia de una estructura impositiva normal. Este camino lo han dirigido hacia el criterio Schanz-Haig-Simons (S-H-S) o renta extensiva²³ aunque no existe aún plena unanimidad entre los economistas hacia su aceptación. Esta discusión sobre el concepto económico de renta se centra en la utilidad que pueda tener como guía para alcanzar una definición de lo que representa una estructura impositiva normal.

La adopción de este concepto se ha visto avalada por la opinión de destacados estudiosos como GOODE (1977), quien destacó que esta definición de renta es la más utilizable para los fines fiscales. Así por otro lado, para los profesores MUSGRAVE y MUSGRAVE (1992), "dada la elección

²² Ver CARBAJO VASCO (1991, p. 12).

²³ Como sucede en la mayor parte de los países desarrollados, la imposición sobre la renta se ha construido sobre el concepto de renta fiscal acuñado por Haig-Simons en la primera mitad del pasado siglo. La idea de este concepto es muy sencilla: sabemos que los ingresos obtenidos por una persona (por ejemplo su sueldo), puede dedicarlos alternativamente a gastos de consumo o puede ahorrarlos.

Podríamos, por consiguiente, decir que la renta de una persona es igual a la suma de sus gastos de consumo más la variación registrada en el valor de su patrimonio. El concepto de renta fiscal de Haig-Simons parte de esta idea conocida y aceptada, si bien nos advierte que el ahorro corriente no es la única causa por la que puede variar el valor de un patrimonio. También variará si aumenta el valor de sus componentes; pensemos, por ejemplo, en inmuebles o acciones que se aprecian en el mercado, o si su titular recibe una donación o resulta beneficiario de una herencia. En todos estos casos, el valor del patrimonio también aumentará y, por tanto, si no queremos introducir discriminaciones injustificadas, deberíamos otorgar el mismo tratamiento fiscal a todas las vías de acrecentamiento patrimonial tanto si proceden de los ingresos corrientes como si tienen su origen en ganancias de capital, en donaciones o en herencias. Ésta es, pues, la idea básica.

de la renta como base imponible, es evidente que ésta, como índice de la capacidad contributiva, debería definirse en forma amplia como afluencia a la riqueza de un individuo. Debe incluirse toda afluencia, sea regular o irregular, esperada o inesperada, realizada o no realizada. No se debería tomar en consideración cómo se utiliza la renta, es decir, si se ahorra o se consume".

Sin embargo, muchos otros académicos y expertos en política fiscal han criticado el análisis del gasto fiscal, ya que argumentan que este descansa sobre bases ampliamente rigurosas. La más importante de estas críticas va dirigida a la estructura normal impositiva (Altshuler, 2008).

En 1969, después de que Surrey diera vida al concepto de gasto fiscal y este encontrara aceptación, el profesor Boris Bittker protagonizó una de las muchas críticas que surgirían a la base "normal" propuesta por Surrey". Observó que, "cualquier sistema de impuesto es una agregación de decisiones sobre una serie de cuestiones estructurales que la definición de Haig-Simons no pretende resolver" (Bittker, 1969).

Por ejemplo, la definición de Haig-Simons no proporciona orientación alguna sobre la estructura de tarifas, la unidad contributiva correcta o el período contable apropiado. Según Bittker, la incorporación de Surrey de su juicio sobre estos elementos estructurales en su "concepto aceptado de los ingresos netos" únicamente ha logrado traer algunos problemas a la palestra sólo para ocultar otros" (Altshuler, 2008). Tal es el caso del profesor Víctor Thuronyi quien en 1988 reconoció la utilidad del concepto de gastos fiscales, pero argumentó que, al definir los gastos fiscales, como excepción a una normativa fiscal, Surrey había "tratado de cubrir todas las cuestiones de la reforma fiscal con el paraguas de gastos fiscales."

Bittker concluye de que ningún conjunto de gastos fiscales derivados de dicha línea base subjetiva podría lograr el consenso suficientemente amplio como para justificar su existencia. Desde la publicación del ensayo Bittker, muchos otros observadores que representan una amplia gama de perspectivas políticas, han hecho eco de su crítica a la "base normal de un impuesto" como una compilación subjetiva de los juicios en una base formal rigurosa. Sin embargo, a pesar del acuerdo casi uniforme en este punto, no se ha alcanzado un consenso sobre un enfoque alternativo.

En el análisis actual de los gastos fiscales, esta estructura puede desempeñar tres papeles. En primer lugar, sirve como punto de referencia utilizado para determinar si se constituye un gasto fiscal. En segundo lugar, sirve como línea de base para calcular la magnitud de un gasto fiscal en particular. Y en tercer lugar, opera al menos en opinión de algunos, como un reproche implícito al sistema fiscal en curso, al ser presentado como una estructura fiscal a la que se aspira,

tal como se presenta la opinión de ROSEN (1987) quien señala las dificultades prácticas de la aplicación de este criterio, pero reconoce que ha sido considerado como un ideal al que debería converger el sistema impositivo, tanto por razones de justicia como de eficiencia, entendida esta última en el sentido de la neutralidad.

Como resumen sobre la utilidad del concepto de S-H-S, resulta plenamente significativa la opinión de SUNLEY (1977) cuando destaca que no se puede ser muy optimista acerca de las posibilidades de utilizar la teoría de la imposición óptima como marco para diseñar la base imponible: "si uno utiliza la lógica de la eficiencia (...), uno acabaría teniendo un sistema impositivo muy diferenciado que chocaría a la mayoría de la gente como injusto, inoperante y sin ningún atractivo evidente". No sería sensato, por lo tanto, abandonar totalmente el criterio de S-H-S. Por otra parte, no hay razón para considerar el criterio como inalterable. Las desviaciones del mismo no deberían considerarse *a priori* como inequitativas e ineficientes, sino que deberían valorarse en función de sus ventajas e inconvenientes.

Por lo tanto, es la aceptación de este concepto amplio de renta que se ha dado en llamar base extensiva, base comprehensiva o base integral de la renta, en la que se apoyan los criterios para delimitar las disposiciones existentes en todo impuesto y que significan preferencias especiales dirigidas a favorecer a determinadas actividades o grupos.

Hay que enfatizar que cuando nos situamos en figuras tributarias distintas a la imposición sobre la renta percibida, el predominio teórico de la base extensiva de la renta pierde sentido. En este sentido, se establecen múltiples opiniones acerca del alcance que ha de tener el concepto de gasto fiscal. Así por ejemplo, McINTYRE (1982), establece que sólo se podrán catalogar como gasto fiscal aquellos gastos que tengan un efecto incentivador.

Más tarde, ante este cúmulo de especificaciones producidas, SURREY y McDaniel (1980) matizaron que la consideración del gasto fiscal debe partir no ya de una base ideal, sino "de un concepto normativo ampliamente aceptado".

7.1.1 Régimen general vigente de un tributo

Como se vio, la noción de "estructura fiscal normal" propuesta por Surrey y McDaniel no ha servido al propósito clarificador del concepto de gasto fiscal, ya que no acota conveniente ni particularmente el ámbito en el que se inscribe este fenómeno, pues la discusión fue trasladada inmediatamente hacia lo que debería ser una estructura fiscal "normal", sin que ello permita

alcanzar un concepto cierto y con capacidad para ser aceptado generalizadamente. Evidentemente, las opciones son innumerables.

Por lo anterior, se hace preciso profundizar en la acepción del término que creemos resulta más útil para aprender la realidad, que es la de referir el concepto de gasto fiscal como una excepción al régimen general vigente de un tributo.

Con esta acepción conseguiríamos varios objetivos:

a) En primer lugar, dejaría sin sentido las inagotables discusiones acerca de si determinado supuesto constituye o no un gasto fiscal bajo la óptica de una definición de renta concreta. Se circunscribiría únicamente al régimen legal vigente de cada tributo. Así, los debates sobre cómo debería configurarse el sistema fiscal se enmarcarían en el análisis de las alternativas que en cada momento se puedan plantear desde el ámbito académico y de la práctica fiscal. Siendo así el concepto de gasto fiscal, aquel que se deriva específicamente de la existencia de un determinado régimen general de un tributo, sería simplemente el gasto derivado de las excepciones fiscales fijadas para ese tributo mediante la técnica de la exención tributaria en un momento y sistema fiscal determinado.

Para poder realizar consideraciones sobre la equidad o eficacia derivadas de la existencia del gasto fiscal, es necesario conocer su realidad cifrada y su encaje dentro de las políticas presupuestarias. Será sólo a partir de ese conocimiento y de ese análisis cuando se podrá abordar verdaderamente su discusión y si se llega a creer conveniente, su modificación o su eliminación del régimen general del tributo.

b) En segundo lugar, la cuantificación del gasto fiscal derivará automáticamente de la consideración del régimen vigente del tributo, por lo que será necesario explicitar en los documentos presupuestarios adecuados, por un lado, las variaciones que se produzcan en las normas tributarias que supongan un beneficio fiscal y, por otro lado, la consideración de lo que representan cuantitativa y cualitativamente respecto a los programas de gasto. Con ello, quedarían sin sentido los debates acerca de las técnicas de estimación de la cuantía del gasto fiscal.

De esta forma, los debates sobre qué supuestos constituyen un gasto fiscal sólo podrán realizarse en referencia a la norma existente y esta concreción permitirá abrir el debate acerca de la idoneidad o no de la configuración del tributo para responder a los principios perseguidos con el sistema fiscal. Lo anterior nos llevará a que la línea del debate se vea modificada radicalmente: ahora no consistirá en discutir sobre si determinado supuesto ha de incluirse en el listado de

beneficios fiscales, sino si hay que modificar la norma porque sustenta la existencia de determinados beneficios fiscales que, tras una rigurosa evaluación en términos de eficacia, equidad y facilidad administrativa, se comprueba que no son idóneos para el cumplimiento de los objetivos de política económica previamente establecidos y para los cuales estos gastos fueron propuestos.

7.2 Los pros y contras de un gasto fiscal

Cuando se llega a un punto en el cual se tiene que decidir, en este caso entre dos diferentes formas de gasto, existe evidencia que en la actualidad, la mayoría de las economías ha hecho uso conjunto de ambas herramientas de gasto para hacer frente a la persecución de sus objetivos de política económica.

Empero, se presenta conveniente matizar que la valoración de uno u otro tipo de gasto, hablemos de un gasto directo o un gasto fiscal, siempre va a estar dirigida a sus problemas de repercusión en la medida en que la incidencia final de ambos, llega a diferir de su impacto inmediato.

Temas anteriores hacían referencia a que un gasto fiscal representa una modalidad de gasto público y por tanto puede o debería ser visto, valorado y tratado como tal, con todas y cada una de las implicaciones teóricas y prácticas que esto implique. Ante esto, se dirá que tanto un gasto fiscal como un gasto directo presentan complicaciones cuando hablamos de su incidencia y de la valoración de los beneficiarios finales. Sin embargo, enfocándonos en la mira de los gastos fiscales que representan el tema principal, se encontrarán diversas dificultades al intentar precisar quiénes serían los beneficiarios últimos de su aplicación debido más que nada a la naturaleza de los mismos y como se ha mencionado, a su poca apreciación teórica.

Dentro de la variada literatura que se encuentra acerca de los gastos fiscales, se hayan opiniones variadas respecto a lo que conciernen las ventajas o desventajas existentes en la naturaleza de un gasto fiscal. Dentro de las principales y más importantes opiniones en contra de un gasto fiscal, se enlistan las siguientes:

- a) La crítica más importante es la que va dirigida hacia el tema de la **transparencia**. Mucho manifiesta la inquietud de los teóricos respecto a que la transparencia en un gasto fiscal llega a ser menor que la que pueda haber en un gasto directo por el simple hecho de que su análisis y seguimiento no tiene el mismo grado de importancia y porque una estimación

exacta de los mismos se valora imposible en comparación con un gasto directo, ya que esta se basa principalmente en comportamientos posteriores y proyecciones futuras del comportamiento de la economía y sus sectores.

Pese a que este punto representa la crítica más fuerte en su contra, si se ve esta dificultad en la transparencia como un punto a favor, se diría que en el hecho de que sea poco transparente, se pueden beneficiar de él ciertos electores y facilitar el observar y respetar los límites al presupuesto y niveles de endeudamiento que establece el Congreso.

- b) Otra de las críticas que se mencionarán y que ya ha sido tocada en temas anteriores, es el referente a los problemas de control y que autores como Fuentes Quintana denominó como “ley de la proliferación de los incentivos fiscales”, dado que son difíciles de controlar, suelen perdurar por un periodo de plazo superior al que fundamentalmente se estableció para su establecimiento, situación que se ve favorecida por la ausencia de procedimientos regulares para su revisión.
- c) Hablando de su cuantificación, otro de los puntos en contra de un gasto fiscal, se ve representado por su coste, ya que este es más difícil de controlar que en un gasto directo. Esta dificultad se ven enmarcada por la variación en el valor de las ayudas concedidas, ya que este varía en función del tipo de gravamen.
- d) Otro de los puntos en contra, es el referente a la equidad. En este sentido, si se supone que un gasto fiscal es un subsidio oculto que implica transferencias de un contribuyente a otro, si se supone que la estructura básica de un impuesto refleja un esquema deseado de equidad, cuando un contribuyente paga y otros ubicados en la misma situación impositiva no pagan o pagan menos, se ve afectada la equidad horizontal. En realidad, esta es esencialmente una cuestión de costo de equidad, como la brecha que existe entre lo que los contribuyentes deberían pagar en razón de la estructura básica de los impuestos y los que realmente pagan en razón de la estructura básica de los impuestos, por la existencia de tratamientos preferenciales.

Respecto a la equidad vertical, podemos decir que afectan más al contribuyente de rentas elevadas que al de rentas bajas, no beneficiándose en absoluto todos los que quedan fuera del sistema fiscal porque sus rentas son demasiado bajas o están exentos de impuestos por otros motivos.

- e) Estos beneficios fiscales pueden distorsionar las acciones de los agentes en el mercado de una forma no deseada, ya que puede incitar conductas en ellos, que los lleven a tratar de beneficiarse de ventajas que antes no tenían contempladas.
- f) Finalmente y no por ello menos importante, está la proliferación de éstos y que lleva a una amplia complicación del sistema fiscal originando un aumento de la brecha entre la recaudación efectiva y la potencial.

Ahora bien, hablando de las ventajas que se pueden encontrar en los gastos fiscales, se dirá que estos llegan a ser más flexibles ya que los medios que pueden utilizar son diversos y porque a diferencia de un gasto presupuestal directo, estos permiten a los contribuyentes fijar ellos mismos el nivel de ayuda que pueden recibir. Ahora, por otro lado, Surrey manifiesta lo que Mijangos denomina “falsas virtudes” dado que estos encubren un aspecto negativo:

- a) Los gastos fiscales alientan al sector privado a participar en programas sociales, aunque en realidad, es que son los grupos empresariales los que presionan para así poder obtener cierta cantidad de incentivos en sus actividades.
- b) Estos gastos fiscales, promueven la adopción privada de decisiones, en lugar de determinaciones tomadas centralmente por el gobierno.
- c) Los fracasos de las empresas subsidiadas por el gobierno pueden ser imputados directamente al gobierno, y no así, con las empresas que se benefician de importantes incentivos fiscales.

Lo anteriormente mencionado, tan solo representa un punto en un universo que puede ser ampliamente estudiado respecto a las ventajas o desventajas que pueda haber en la aplicación de gastos fiscales, sin embargo, se debe recordar que poner de manifiesto la comparación entre un gasto directo o un gasto fiscal únicamente pondrá sobre la mesa de debate lo difícil que puede ser emitir un juicio de valor de forma general dados los diferentes puntos divergentes en las opiniones, sin embargo, un punto de avance de gran importancia en este debate, es la consideración de que no se pueden juzgar a priori los beneficios o desventajas de un gasto fiscal o un gasto directo para la consecución de ciertos objetivos, ya que se puede presentar como más factible, hacer una valoración sobre qué tipo de gasto permitirá un mejor cumplimiento de dicho objetivo y este ocasionará una menor pérdida. Idea que permite argumentar el hecho de que en las últimas décadas, diversas economías han hecho uso conjunto dentro de su política económica de la utilización de gastos directos y tratamientos preferenciales.

III. EL IMPUESTO AL CONSUMO EN MÉXICO

Se puede ver el origen de las contribuciones desde el momento en que el hombre decidió vivir en sociedad, ya que esta decisión dio pie al nacimiento de las comunidades y posteriormente en conjunto, darían origen a un Estado. Estos Estados tienen la necesidad de ser guiados por un gobierno y éste por ende, tiene la obligación de satisfacer las necesidades de sus comunidades. De la misma manera que las contribuciones, el interés del hombre por pensar económicamente nació desde el momento en que descubrió que el intercambio en el mercado permitía la obtención de excedentes económicos.

Los impuestos o contribuciones, de esta forma representan la fuente de ingresos más importante con la que cuentan los Estados ya que es a través de ellos que se hacen de los ingresos necesarios para poder hacer frente a sus proyectos sociales, de inversión y administración, entre muchos otros y así, responder a las necesidades y demandas de la sociedad.

La existencia de los tributos se puede justificar a partir de una doble necesidad. Por un lado, la necesidad sentida por la sociedad de que ésta vea garantizada la satisfacción de sus necesidades que no les es posible satisfacer por los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio) dados su naturaleza misma. Por otra parte encontramos al Estado que como organización política hace coincidir sus fines con estas necesidades y asume así la satisfacción de su cometido estatal: asegurar la provisión de bienes y servicios, que constituye su prioridad más alta. Situación que se vincula con el problema de financiamiento público por la búsqueda de mecanismos que permitan el flujo de recursos suficientes y necesarios para encarar dichos cometidos.

Así, las principales funciones de los Estados, es la de procurar el bienestar de la sociedad en su conjunto, y para esto, cuenta fundamentalmente con los impuestos. Como ya se mencionó, se hablará de dos tipos de impuestos: los directos e indirectos. Entre esta forma de ingresos, se encuentra el Impuesto al Valor Agregado (IVA) ubicado en los impuestos indirectos (Hernández 2004, 2-4).

Dentro de la economía mexicana, tres de los ingresos tributarios de mayor importancia por su peso como fuente de ingresos al Gobierno Federal son: el Impuesto Sobre la Renta, el IVA y el Impuesto Especial Sobre Producción; ya que conjuntamente representan alrededor del 85 por ciento de los Ingresos Tributarios (CEFP 2007b). Sin embargo, esta investigación se centra en el estudio del IVA por una razón principalmente: Independientemente de que es el segundo

impuesto en importancia y peso respecto a la recaudación tributaria, la mayoría de las veces que se ha tocado el tema de la necesidad de una reforma tributaria en la economía para mejorar la recaudación del fisco, el tema del IVA y su estructura en lo que concierne a los problemas de su recaudación, siempre ha estado presente; siendo de relevancia y de gran debate el tema de su unificación una constante en las propuestas gubernamentales²⁴, hallando dos extremos de importancia.

Por un lado, García (2006,122-125) afirma que la baja recaudación del fisco en lo que se refiere al IVA no necesariamente obedece a la existencia de múltiples tasas o exenciones, sino a la incapacidad que existe en el fisco de recaudar todo tipo de impuestos, no sólo el IVA. Mientras que por otro lado existen aquellos que proponen que pese a que las exenciones o tratamientos preferenciales son muy comunes en todas las economías del mundo, en México a comparación de otras economías, la diferencia radica en que sus tasas preferenciales se encuentran concentradas en una tasa cero o exención, mientras que en otras economías (como las de la OCDE, en su mayoría) están canalizadas en tasas positivas²⁵, situación que impacta de manera importante la productividad de dicho impuesto. Por tanto, aseguran que tener múltiples tasas o exenciones son la causa de la merma considerable que hayamos en las finanzas públicas (Hernández 2004).

En base a lo anterior, en los siguientes dos capítulos se hace una revisión en primera instancia de la estructura actual del IVA, así como de las modificaciones que este ha sufrido respecto a sus diferentes tasas impositivas y el impacto que estas medidas de política han reflejado en su recaudación y por último, se realizará una revisión de los subsidios entregados a la sociedad a través del sistema tributario por medio de los ingresos que deja de recaudar el erario en lo que respecta al IVA (gastos fiscales) y las implicaciones y consecuencias económicas de estos en la economía y las finanzas públicas.

1. ANTECEDENTES

En el plano de la imposición al consumo, se encuentra el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como una forma de imposición indirecta moderna. El IVA, como impuesto indirecto, grava el

²⁴ Encontramos que la adopción de esta concepción tributaria en la economía, se desprende básicamente de una corriente ideológica internacional (principalmente liderada por la OCDE) que descalifica a los impuestos al ingreso, por atribuirles efectos perversos sobre variables económicas como el ahorro y la inversión y, consecuentemente sobre la dinámica económica, es decir, los cambios realizados en la legislación tributaria han presentado una tendencia a modificar la orientación de sus estructuras tributarias a favor de los impuestos indirectos en detrimento de los directos (Caballero 2009, 10-11).

²⁵ Según Ángel Gurría, Secretario General de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), para el 2007 era ya observable una marcada tendencia en los países miembros de la OCDE dirigida ya a la disminución de las tasas impositivas de la renta, tanto de empresas como personales; así como; la eliminación de los regímenes especiales y subsidios. Así, marcando una clara tendencia en el sentido de depender en mayor medida de los impuestos indirectos como es el caso del IVA particularmente (CEFP 2007a).

consumo de los contribuyentes; no repercute de forma directa en el ingreso, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada al consumidor a través de los precios (CEFP 2005).

Pese a que la idea del IVA es antigua, ya que se remonta a la década de los años veinte, fue en Europa en donde mostró un mayor desenvolvimiento importante, cuando la Comunidad Económica Europea²⁶ (CEE) lo recomendó para su implementación en sus países miembros. Alcanzando así un mayor prestigio (Gil 1977, 350).

La eliminación de la imposición en cascada, prescribía que la idea del IVA consistía en la aplicación de un sistema común para establecer una imposición general al consumo sobre bienes y servicios directamente proporcional a su precio, independientemente del número de transacciones durante los procesos de producción y distribución al momento que el impuesto era establecido; el énfasis de que éste sería proporcional al precio, permitiría el establecimiento de un método para el cálculo del impuesto, basado en el precio de los bienes.

En este sentido, el IVA, entendido como una forma más evolucionada de la imposición al consumo, suele ser establecido como sustituto de la imposición general a las ventas repercutibles en cascada. Este cambio significaba que el valor agregado provoca menos distorsiones ya que su base es el valor que añade cada empresa determinada como el valor total del producto menos el valor de las compras e insumos. El IVA por tanto, grava el valor que una empresa añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otras firmas, para después enajenarlos o prestar servicios (Gil 1977, 351-354).

En 1979, el Ejecutivo Federal presidido por el C. José López Portillo, presentó ante el H. Congreso de la Unión la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación en la cual expuso la necesidad, trascendencia y oportunidad de llevar a cabo cambios en la estructura del sistema fiscal. Un elemento importante en las modificaciones propuestas en dicha iniciativa, lo constituyó el mecanismo del IVA y cuya aprobación, sustituyó al Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) que habría sustituido al Impuesto al Timbre.²⁷

²⁶ Establecida por el Tratado de Roma en 1958. Para estas fechas, el IVA solo existía en Francia (1954), en tanto que el resto de los países que la integraron (Bélgica, Alemania, Italia, Luxemburgo y Holanda) conservaban impuestos generales sobre las ventas en etapas múltiples que eran repercutibles en cascada al consumidor final, provocando así, diversas distorsiones en el sistema.

²⁷ Impuesto al Timbre, se llama así, por la utilización del papel sellado o estampillas fiscales, que fue un remedio veraz e idóneo para probar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ciertas actividades mercantiles, pues el pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos, documentos o facturas que representaban el hecho generador del tributo.

Este impuesto nace en la Edad Media. En México, fue el Ministro de Hacienda Matías Romero, quien estableció la primera Ley del Timbre en 1869, en sustitución del papel sellado. No obstante entro en vigor hasta el año de 1875 bajo el ministerio de Antonio Mejía. Posteriormente se fueron expidiendo reiteraciones de la ley inicial hasta el año de 1876.

El ISIM en su origen²⁸, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el Impuesto Federal al Timbre sobre facturas que debían expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre registros comerciales que además de incrementar la carga fiscal, daban lugar a obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. Existía la consciencia de que se pagaba el ISIM solo con una tasa general de 4.0 por ciento sobre el precio de bienes y servicios que se adquirían; pero en general, uno no se percataba de las numerosas ocasiones en que un bien, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo 4.0 por ciento en el proceso productivo y de comercialización de los mismos bienes (Sánchez 2005, 20-21); ya que el efecto repetitivo del gravamen quedaba oculto en el precio de los bienes y servicios.

De esta manera, una de las principales deficiencias que mostraba el ISIM deriva en que causaba en "cascada", es decir, debía de pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que en todas ellas, aumentaban los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

Una consecuencia de este efecto acumulativo es que afecta en mayor medida a los bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por pequeñas y medianas empresas que al no disponer de capital suficiente, solo pueden hacerse cargo de algunas de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios. En esta forma, era el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más apartadas y con menores recursos, el que soportaba la mayor carga fiscal. En cambio, el consumo de la población de mayores recursos, suele estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan (Sánchez 2005, 21).

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas y en su lugar han adoptado el IVA que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, eliminando la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los

²⁸ En 1948 entró en vigor y cabe destacar que la forma de afectar los ingresos gravables de este impuesto era una tasa del 4% sobre el monto total. Así mismo, las tasas especiales del 5%, 10%, 15% y 30% sobre los ingresos derivados de la enajenación de vehículos de transporte, armas de fuego, relojes, joyas, prendas de vestir, perfumes, artículos de cristal cortado, artículos deportivos para polo, golf, pesca, muebles de maderas finas, equipos fotográficos, rasuradoras eléctricas, lavadoras y secadoras, consumo en restaurantes, bares y centros nocturnos, yates, veleros y aviones.

Los ingresos exentos, como las actividades agrícolas, las ventas de Activo Fijo, los derivados del transporte de personas, entre otros (Goyzueta 2007, 65-66).

artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

Para lograr una recaudación equivalente a la del ISIM, la iniciativa propuso que la tasa del impuesto fuera de 10.0 por ciento, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y a razón de que según estudios económicos realizados, la mayoría de la gente venía pagando más del 10.0 por ciento del valor de los bienes y servicios. Por otra parte, para la franja fronteriza norte y de las Zonas Libres de Baja California y Norte de Sonora y Baja California Sur, se propuso una tasa de 6.0 por ciento (Sánchez 2005, 24-25).

Como características generales del impuesto, debe mencionarse que grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.

Este nuevo sistema se presentaba indispensable para evitar el efecto acumulativo del ISIM, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. Ya que en esta nueva forma, los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslade.

2. MARCO LEGAL ACTUAL

2.1 Estructura General de la Ley

Para efectos de continuar con el estudio del IVA, se comenzará por tratar su estructura general marcando las reformas emprendidas desde su aprobación en 1979 hasta llegar a su estado actual, no sin antes hacer mención que más que reformas, estos cambios han consistido en el ajuste de sus tasas (Ramírez, 2010). La Ley del Impuesto al Valor Agregado está integrada por 43 artículos repartidos en 9 capítulos respectivamente, donde se hace mención de todos los elementos tributarios que dan origen al nacimiento y pago del gravamen como se muestra en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Estructura General de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 2010		
CAPÍTULO	TÍTULO	ARTÍCULO
I	Disposiciones generales	1 a 7
	Incluye las condiciones generales del impuesto. Fija los sujetos, el objeto, las tasas, la obligación de trasladar el impuesto y la obligación de los gobiernos de pagarlo, el derecho y los requisitos para acreditar el impuesto pagado por los sujetos para enterar sólo el neto, la causación por ejercicio y el derecho a solicitar saldos a favor o devoluciones, etc.	
II	De la enajenación	8 a 13
	La define y da las exenciones. Define cuando hay enajenación en territorio nacional y el momento de causación. Define el valor base del impuesto.	
III	De la prestación de servicios	14 a 18-A
	La define y da las exenciones. Define cuando hay servicio prestado en territorio nacional, el momento de causación y el valor base del impuesto.	
IV	Del uso y goce temporal de bienes y servicios	19 a 23
	Lo define y marca las normas, condiciones y exenciones para el uso y goce temporal de bienes y servicios.	
V	De la importación de bienes y servicios	24 a 28-A
	Las define y contempla las normas, condiciones y exenciones para las importaciones de bienes y servicios. Define cuándo se efectúa la importación, el valor base del impuesto, el lugar de pago, el no acreditamiento o compensación contra este pago y su acreditamiento posterior.	
VI	De la exportación de bienes y servicios	29 a 31
	Las exceptúa del pago de Impuestos, las define. Contempla las normas, condiciones y exenciones para las exportaciones de bienes y servicios.	
VII	De las obligaciones de los contribuyentes	32 a 37
	Las define. Establece demás obligaciones a los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a las que se refiere la Ley	
VIII	De las facultades de las autoridades	38 a 40
	Señala las facultades de las autoridades fiscales.	
IX	De las participaciones a las entidades federativas	41 a 43
	Describe las normas y condiciones bajo las cuales las entidades federativas pueden utilizar potestades tributarias. Da la posibilidad para los estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pone requisitos.	

Fuente: Elaboración propia en base a la Ley del Impuesto al Valor Agregado 2010 y a HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto, *Evasión Fiscal en México: El caso del IVA*. CIDE, Enero 2004

Como mencionamos anteriormente, al IVA lo ubicamos dentro de los impuestos indirectos por ser un impuesto que incide en el consumo de las personas; esto quiere decir que es el consumidor final quien soporta el peso de la carga fiscal, quedando el control y recaudación del IVA en el proveedor de bienes y servicios, quien generalmente no resulta afectado por el peso del gravamen. Con lo anterior, decimos que el IVA repercute en cada etapa de la cadena productiva con el valor que se añade en cada una de ellas hasta incidir en el consumidor final.

En el IVA, el productor **de bienes y servicios**, aunque no soporte la carga del gravamen, tiene la obligación de trasladar²⁹ dicho impuesto a las personas que adquieren los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios ya que tiene el carácter de **contribuyente**. (LIVA

²⁹ Se entiende por traslado al cobro o cargo que el contribuyente hace a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido por la ley para cada actividad o servicio previsto.

2010: art. 1°) El **consumidor final** es el **sujeto económico** o destinatario del gravamen porque es quien soporta en última instancia el peso del mismo y aunque tiene a su cargo la carga fiscal no puede ser el contribuyente ya que no interviene en las diferentes etapas del proceso económico: producción y distribución de bienes y servicios (Sánchez 2005, 26-29).

En materia fiscal, encontramos que la *relación tributaria* la podemos entender como el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro llamado pasivo (contribuyente) cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y sustancialmente de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, por lo general en dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto público. Lo anterior implica que para que se de esta relación, el contribuyente debe realizar cualquier hecho previsto por las leyes fiscales o alguna actividad gravada por estas leyes.

En base a lo anterior, la relación tributaria deriva de una serie de obligaciones y derechos para el contribuyente y para el Estado en materia del IVA. Para que esta relación se origine como tal, los elementos necesarios son: Sujeto, Objeto, Base, Tasa y Periodo de imposición.

Los **sujetos** son los contribuyentes y las autoridades fiscales quienes participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y derechos previstos en las leyes fiscales. En cuanto a la ley del IVA, en su artículo primero, menciona que están obligados al pago del impuesto al valor agregado, establecido por dicha ley, las personas físicas y morales. Entendiendo por personas físicas aquellas que adquieren la capacidad jurídica por el nacimiento y la pierden por la muerte. Las personas morales también personas colectivas se conforman por un conjunto de personas físicas o morales, para la realización de un fin lícito, cuya personalidad jurídica es distinta a sus integrantes, además de contar con un patrimonio. (Sánchez 2005, 35)

El **objeto** lo representa la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava. En la ley del IVA, en su artículo primero menciona que las personas físicas o morales tienen la obligación del pago del impuesto cuando efectúen las siguientes actividades económicas: Enajenación de bienes, Presten servicios independientes, Otorguen el uso o goce temporal de bienes o Importen bienes y servicios. Por tanto, la realidad económica por la cual se debe pagar este impuesto es la realización de determinados actos o actividades; con una condicionante; que estos se realicen en el territorio nacional (LIVA 2010: art. 1°).

La **base** es la cantidad o monto a la cual se le aplica la cuota o tarifa al objeto para determinar la contribución a pagar, que en el caso del IVA, se le aplicará una serie de tasas acorde con cada acto o actividad. De acuerdo con la LIVA:

$$\text{VALOR DE} = \left\{ \begin{array}{l} \text{Enajenación de bienes} \\ \text{Presten servicios independientes} \\ \text{Otorguen el uso o goce temporal de bienes} \\ \text{Importen bienes y servicios} \end{array} \right.$$

BASE = Valor de los actos o actividades

Entendiendo por valor, el precio o contraprestación pactada entre los contratantes (Sánchez 2005, 38).

La **tasa** es el porcentaje establecido por una ley específica que se aplica a la base con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad de dinero. La LIVA concentra básicamente tres tasas:

- **Tasa general del 16%.** La aplicación de esta tasa es general y no distingue actividades o regiones geográficas (LIVA 2010: art. 1°).
- **Tasa del 11%.** El impuesto se calculará aplicando la tasa del 11.0 por ciento cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto; se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre y cuando la entrega material del bien o la prestación del servicio se lleve a cabo en la citada región fronteriza. Mismo es el caso cuando hablamos de las importaciones (LIVA 2010: art. 2°).
- **Tasa del 0%.** El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0.0 por ciento a los valores a los que se refiere la ley, cuando se realicen actos o actividades que básicamente se concentran en el sector primario, medicinas y alimentos y determinados servicios y exportaciones de bienes y servicios (LIVA 2010: art. 2°-A).

Adicional a las tres tasas que maneja el IVA en su estructura (tasa general del 16.0, 11.0 en zona fronteriza y tasa de 0.0 por ciento), maneja también productos exentos. Los productos gravados a una tasa del 0.0 por ciento no pagan impuesto en ningún tramo de la cadena productiva, empero, un bien exento no paga IVA cuando es adquirido por el consumidor final pero, sus insumos no están exentos del pago de impuestos.

Dentro de los productos gravados con tasa cero encontramos fundamentalmente a los alimentos y las actividades agrícolas que proveen de los insumos y para garantizar que los alimentos queden libres del pago de impuestos, se grava también a esta tasa los productos agrícolas no industrializados. También ubicamos a los medicamentos y las exportaciones de bienes y servicios. Del lado de los exentos, hallamos principalmente a los servicios educativos, servicios médicos y hospitalarios, venta de libros, periódicos y revistas y la mayoría del transporte (Caballero 2009, 121-123).

Cuadro 2. Bienes y Servicios sujetos a tasa cero y exentos	
ACTIVIDAD	RÉGIMEN ACTUAL
1. Exportación	T A S A C E R O
2. Exportadores indirectos	
<i>Enajenación (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA)</i>	
3. Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule	
4. Jugos, néctares concentrados de frutas o verduras, entre otros	
5. Ixtle, palma y lechuguilla	
6. Medicinas de patente	
7. Productos destinados a la alimentación	
8. Hielo y agua no gaseosa ni compuesta	
9. Maquinaria y equipo agropecuario; embarcaciones para pesca comercial	
10. Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas	
11. Invernaderos hidropónicos y su equipo, así como equipo de irrigación	
12. Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas y lingotes, con contenido de 80% de dicho material	
13. Libros, periódicos y revistas	
<i>Prestación de servicios (Fracción II del Artículo 2-A de la LIVA)</i>	
14. Servicios prestados a agricultores o ganaderos	
15. Suministro de agua potable para uso doméstico	
16. Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para conferencias, convenciones, exportaciones o ferias	
17. Servicios de call center	
<i>Enajenación (Artículo 9 de la LIVA)</i>	E X E N T O S
18. Suelo y casa habitación	
19. Bienes muebles usados	
20. Moneda nacional y extranjera	
21. Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material	
22. Billetes que permitan participar en lotería, sorteos, rifas o juegos con apuestas	
23. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito	
<i>Prestación de servicios (Artículo 15 de la LIVA)</i>	
24. Transporte público terrestre de personas (excepto por ferrocarril)	
25. Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente (EP) en el país	
26. Comisiones e intereses de créditos hipotecarios para adquisición de casa habitación	
27. Comisiones cobradas por las AFORES	
28. Los prestados en forma gratuita	
29. Seguros de vida contra riesgo agropecuario	
30. Enseñanza	
31. Consulta médica	
32. Derechos de autor	
33. Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos	
34. Intereses que reciba o pague el sistema financiero	
35. Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR	
36. Intereses de valores gubernamentales	

37. Operaciones financieras derivadas	
38. Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios de radiología, de laboratorio y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del D.F., o de los Gobiernos estatales o municipales	
39. Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos	
40. Espectáculos públicos	
<i>Uso o goce temporal (Artículo 20 de la LIVA)</i>	
41. De casa habitación	
42. De fincas agrícolas o ganaderas	
43. De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP	

FUENTE: SHCP, Presupuesto de Gastos Fiscales 2009.

La diferencia entre tributar a tasa 0.0 por ciento y estar exento del impuesto radica en que los contribuyentes sujetos a tasa 0.0 por ciento pueden solicitar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) el IVA que les haya sido trasladado al adquirir sus insumos necesarios; en el caso de estar exento, el IVA trasladado no podrá ser solicitado por el contribuyente.

Para el **periodo de imposición**, la LIVA en su artículo 5°-D, establece que el impuesto se calculará por cada mes calendario, donde los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaraciones que presentarán ante las autoridades autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago (LIVA 2010).

La LIVA también contiene reglas para determinar, pagar y acreditar el impuesto y para señalar las obligaciones de los contribuyentes. En su artículo 4°, expresa que los contribuyentes pueden acreditar contra el IVA el monto que hayan pagado por concepto de insumos empleados en el proceso productivo, excepto cuando se trate de bienes exentos (Hernández 2004, 20).

A decir: “El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que corresponde según sea el caso” (LIVA 2010: ART. 4°). Con lo anterior, podemos entender lo siguiente:

Llamaremos **IVA trasladado** a aquel que se genera cuando son realizadas las actividades contempladas en la LIVA. Es decir, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas con las que realiza los actos o actividades de un monto equivalente al impuesto establecido por la ley (Gutiérrez 2005, 17). Llamaremos **IVA acreditable** al IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios (LIVA 2010: ART. 4°).

2.2 Reformas emprendidas al IVA

Los esfuerzos hasta ahora hechos en materia de recaudación y administración tributaria por parte de las autoridades, no han sido del todo, los más efectivos. Sin embargo, pese a que se

ha evolucionado en la estructura del Sistema, esta evolución ha ido acompañada por dos aspectos relevantes. Por un lado la creciente dependencia hacia los ingresos petroleros y por otro, la incorporación de regímenes fiscales y tratamientos preferenciales por tipo de contribuyente, de bien, servicio, actividad o región, que no han permitido la mejoría de la recaudación (CEFP 2005). Es observable que la creación de estos privilegios fiscales permite la erosión de la base fiscal y ha perdido con el tiempo en gran medida su ventaja para la generalidad, la neutralidad y equidad fiscal.³⁰

El tema de la necesidad de reformas fiscales que modernicen el Sistema Tributario no se presenta como actual. Sin embargo, en cada ejercicio fiscal, la necesidad de fortalecer esta debilidad tributaria y el logro de un Sistema Tributario más eficiente y equitativo que permita generar los recursos suficientes para abatir los requerimientos presupuestales que cada año van en aumento, se presenta como una necesidad lógica basada en gravámenes sencillos al ingreso y al gasto, con exenciones o estímulos fiscales temporales que contemplen la necesidad de todos y no el provecho de unos cuantos; que resulten efectivos al ahorro y al cumplimiento del objetivo del que emanan, la ampliación de la base de contribuyentes, aumento de la recaudación, combate a los problemas de evasión y elusión fiscal, etc. Todo esto en el marco de una mejor certeza y seguridad jurídica.

En los últimos años, tanto funcionarios como analistas han insistido en la necesidad de llevar a cabo reformas estructurales, sin las cuales, argumentan que el crecimiento de la economía se presenta prácticamente como imposible. Dentro de estas reformas, en lo que respecta al plano de la imposición al consumo, la propuesta de unificar la tasa del IVA se ha presentado como una constante en las propuestas gubernamentales desde la administración de Ernesto Zedillo (García 2006,123).

La justificación de estas propuestas gubernamentales se encuentra en el punto de vista de que los ingresos adicionales que así se obtuvieran, serían en su mayoría canalizados hacia los más pobres mediante un mayor apoyo a su consumo (García 2006, 122-123). Es decir, estos recursos serían utilizados para aumentar los subsidios directos: subsidios que presumiblemente son más efectivos que los generalizados. Sin embargo, no podemos dejar de lado el hecho de que los apoyos directos no se encuentran exentos de caer en ineficiencias o distorsiones

³⁰ Debido al carácter coercitivo de los impuestos, cuando no hay en la población un acuerdo por las exenciones o excepciones contempladas en las leyes tributarias, los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones fiscales violando directamente la ley o en su caso, aprovechando la existencia de los regímenes especiales para eludir sus obligaciones fiscales. (Caballero 2009, 19)

Desde la entrada en vigor de la LIVA a la fecha, este impuesto ha sido blanco de reformas emprendidas por parte de las diferentes administraciones en curso como un elemento más de las reformas tributarias en la búsqueda de lograr una mejor homologación, desenvolvimiento y modernización del sistema tributario con el fin de lograr una mayor percepción de recursos para la Hacienda Pública y obedeciendo en la mayoría de las veces, a las necesidades del vaivén que el marco político y económico anteponen. Y donde podemos observar que estos cambios emprendidos en el IVA, a fondo, básicamente obedecen a cambios o ajustes temporales en sus tasas.

No está de más recordar que a la entrada en vigor del IVA, la economía mexicana marcó un punto de inflexión por dos razones básicamente: el inicio de la década de los ochentas significó la interrupción de cuatro décadas de crecimiento con niveles de inflación nunca antes registrados y porque se dio un giro drástico en el enfoque del desarrollo económico por parte del gobierno básicamente caracterizado por una redefinición del papel del Estado en la actividad económica y por la transformación de una economía regulada y protegida en una economía abierta y orientada al mercado externo.

Dentro de este panorama y en el que se ha venido desarrollando la economía mexicana en las últimas tres décadas, se ha venido haciendo cada vez más latente un pensamiento: La necesidad de una Reforma Fiscal que permita al Estado de allegarse de los recursos necesarios para seguir con sus actividades (Ramírez 2010,1).

Un fenómeno común que se ha venido generalizando en materia fiscal en la mayoría de las economías (principalmente de la OCDE) para financiar el gasto del Estado ha sido un mayor uso de los impuestos indirectos (como los impuestos al consumo), la disminución de los impuestos directos y la eliminación de los regímenes preferenciales. Todo esto bajo la lógica planteada de la OCDE en la necesidad de Reformas fiscales sustentadas en aquellos gravámenes que incidan en menor medida en el crecimiento económico. Lógica sustentada en recomendaciones y puestas en práctica observables en países de la OCDE y en la economía mexicana: la generalización del IVA, ya que este debe de ser el mismo para todos los bienes de consumo final y la eliminación de los regímenes preferenciales ya que estos vuelven más compleja la estructura tributaria favoreciendo la evasión y elusión fiscal (OECD 2007).

En la necesidad de reformas tributarias, desde el año en que se adopta el IVA en México a la fecha, su tasa ha sufrido una serie de modificaciones encaminadas todas ellas en una misma dirección: proyectos de reforma fiscal en un determinado contexto que permitan la modernización

que el sistema tributario y la necesidad creciente de ingresos públicos, es decir, estas reformas han sido recaudatorias, en donde desde su nacimiento, la estructura del IVA siempre ha mostrado más de dos tasas (bienes exentos, tas cero, taza de zonas fronterizas y tasa general).

Se pone en marcha el IVA con una tasa general del 10.0 por ciento y por cuestiones de competitividad manejó una tasa diferente en la franja fronteriza del 6.0 por ciento y al igual que ahora, algunos productos como los del sector agrícola, estaban exentos, lo que significaba que no pagaban IVA y por su parte, la mayor parte de los alimentos procesados y medicamentos estaban sujetos a una tasa del 6.0 por ciento pero tan solo un año después, fue aceptada la tasa preferencial del 0.0 por ciento dirigida a alimentos y medicamentos procesados (García 2006, 124).

Posteriormente, en 1983 con la administración de Miguel de la Madrid se incrementó la tasa general del IVA del 10.0 a un 15.0 por ciento y se implementó la tasa del 6.0 por ciento en alimentos y medicamentos industrializados, a la vez que se impondría una tasa del 20.0 por ciento sobre los bienes y servicios considerados de lujo y se elevaron los precios y tarifas del sector público, sobre todo en los casos en que se suponía que eran de más consumo por los estratos de mayores ingresos con el fin de abatir el déficit público a la mitad como proporción del PIB. Para 1988, como parte de las concertaciones del Pacto de Solidaridad Económica (PSE) la tasa del 6.0 por ciento en alimentos procesados y medicamentos se redujo nuevamente al 0.0 por ciento.

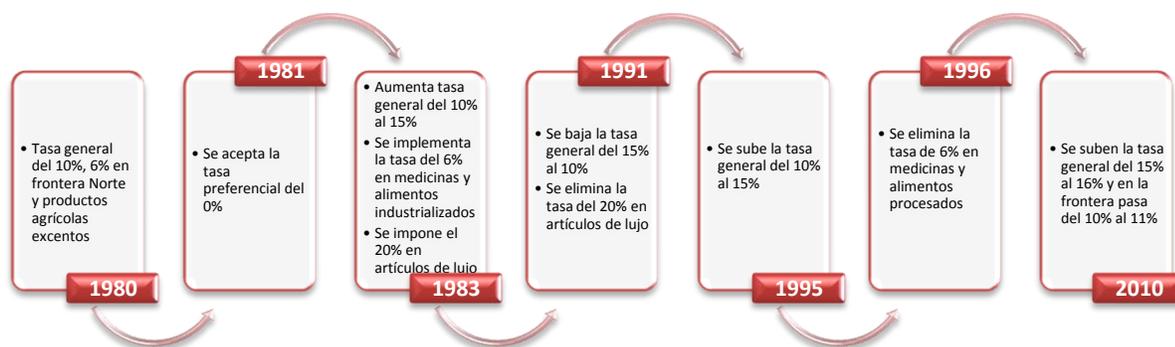
Para 1991, Carlos Salinas se avocó a sanear las finanzas públicas. En el marco del PSE la tasa general del IVA se reduce nuevamente a su nivel anterior del 15.0 al 10.0 por ciento a la vez que se elimina el 20.0 por ciento sobre artículos de lujo hasta el primer trimestre de 1995 cuando, Ernesto Zedillo recibió un país suspendido con alfileres. La reforma fiscal en su primer año de administración formaba parte de las urgentes y drásticas medidas adoptadas con el propósito de frenar la severa crisis financiera iniciada en 1994. Dichas medidas fiscales estaban contenidas en el Programa de Acción para Reforzar el Acuerdo de Unidad para la Emergencia Económica (PARAUSEE)³¹ dada a conocer por el gobierno en marzo de 1995. Dentro del programa para enfrentar la crisis económica que aquejó al país al comienzo de ese sexenio, la tasa general del IVA fue aumentada al 15.0 por ciento, al tiempo en que se mantuvieron la tasa cero en alimentos y

³¹ A principios de 1995, en el primer año de la administración de Ernesto Zedillo, estalló una profunda crisis económica que obligó a su administración a mantener prioritariamente las políticas de ajuste de la administración de Salinas. Así en 1995 se sustituye el Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico (PECE) vigente desde finales de 1994 por el Pacto para el Bienestar, la estabilidad y el crecimiento económico (Pabec) Y EL Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica (AUSEE). Para marzo de 1995, se volvió necesario reforzar el AUSEE, surgiendo de ese modo el PARAUSEE (Programa de Acción Para Reforzar el AUSEE) que incluyó ajustes fiscales que se hicieron necesarios a consecuencia de las mayores tasas de interés, un tipo de cambio más depreciado, pagos más cuantiosos al exterior, una actividad económica menos a la esperada y el compromiso del gobierno de absorber parte de los costos de los programas de saneamiento bancario y apoyo a los deudores (BANXICO 1996).

medicamentos procesados y la exención de este gravamen a diversas actividades, en especial las agropecuarias al mismo tiempo que elevó los precios y tarifas del sector público (Delgado 2003, 239).

Pese a que han existido intentos de modificación en la tasa del IVA y la propuesta de unificarla ha sido una constante de las propuestas gubernamentales desde la administración de Ernesto Zedillo (García 2006,123), no es sino hasta el 2010 cuando se establece un cambio en su tasa³². Y no está de más recordar que esta modificación se da nuevamente en el marco de una crisis económica (Ramírez, 8). Se da un incremento en la tasa general del impuesto del 15.0 al 16.0 por ciento y en zona fronteriza se aumenta del 10.0 al 11.0 por ciento mientras que se mantiene la tasa del 0.0 por ciento en alimentos procesados y medicinas.

Figura 1. Reformas al IVA



Fuente: Elaboración propia.

Una vez que ya se han visto los cambios cuantitativos más importantes en la estructura del IVA desde su entrada en vigor, se dirá que estos están íntimamente relacionados al contexto económico. Es decir, este ha sido uno de los principales motores que ha movido a las administraciones en curso a buscar en este impuesto indirecto un medio por el cual allegarse de mayores recursos. A lo largo de los cambios en las tasas del IVA han existido propuestas enfocadas a fortalecer los ingresos tributarios, como la sustitución o modificación de bienes y servicios sujetos a tasa cero por una tasa mayor, así mismo, la posibilidad de exentar ciertos bienes y servicios en lugar de aplicar la tasa cero por ciento. Lo anterior también derivado de la existencia de cuestionamientos respecto a la justificación social-económica para que ciertos bienes y servicios se beneficien de la exención, dado que estas excepciones además de complicar la

³² En el 2001, durante la administración de Vicente Fox, se dio una de las propuestas más importantes de la Nueva Hacienda Pública Distributiva: la iniciativa de una nueva Ley del IVA, que entre otras medidas proponía la eliminación de algunas exenciones y la tasa cero del impuesto, incorporando de esa manera una tasa uniforme del 15%; mantener la tasa actual del 10% en la zona fronteriza, y causar el IVA con base a un esquema de flujo de efectivo. De las cuales, sólo se aprobó la medida del flujo de efectivo.

administración del impuesto, reducen la capacidad del IVA de generar ingresos, implicando un gasto fiscal en la medida en que se traducen en una reducción impositiva para los bienes y servicios sujetos a dichos esquemas.

En el siguiente apartado se tratará el comportamiento o incidencia de la recaudación del impuesto ante los cambios emprendidos en sus tasas, ya que en muchas ocasiones, no necesariamente las reformas emprendidas por las autoridades arrojan los resultados esperados en primera instancia.

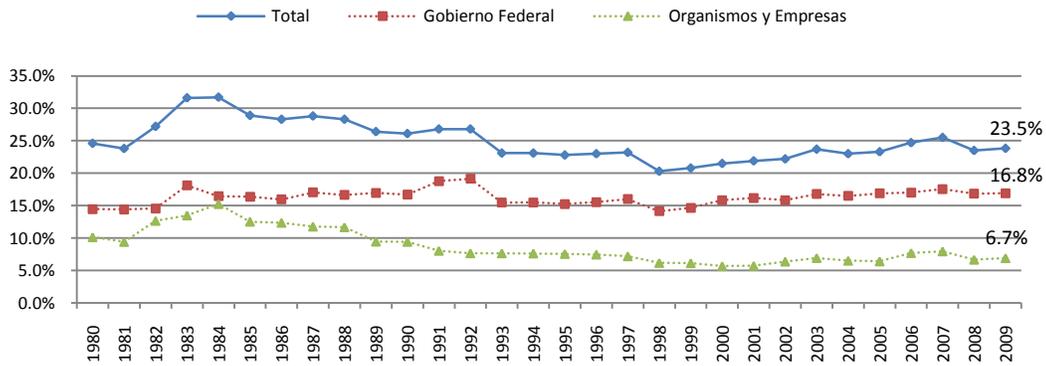
3 DESEMPEÑO DEL IVA EN LA RECAUDACIÓN DEL FISCO

En el campo de las finanzas públicas, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta. El instrumento más fuerte con el que cuenta el Estado para garantizar sus funciones en materia de finanzas públicas es la política tributaria que tiene como objetivo, recaudar los ingresos suficientes para que el Estado lleve a cabo sus funciones de gasto público, es decir, determina de forma más específica, la carga impositiva directa o indirecta que recae sobre los contribuyentes buscando que dicha carga no interfiera en el buen desarrollo de las actividades de individuos y empresas. En la economía mexicana, los grandes rubros de fuentes de ingreso con los que cuenta el Estado para hacer frente a sus objetivos de política económica provienen principalmente del petróleo, los impuestos, los no tributarios, organismos y empresas.

Dado que el principal objetivo de este trabajo es el IVA, nos centraremos fundamentalmente en él para conocer su importancia dentro de los Ingresos Tributarios del Sector Público, la productividad tributaria del impuesto y su evolución y comportamiento histórico ante las modificaciones a su estructura mencionadas con anterioridad.

Durante el 2008, la evolución de los ingresos presupuestarios del sector público superaron las expectativas. Su monto ascendió a 2, 860, 926.4 millones de pesos, con lo que se rebasó lo estimado en la Ley de Ingresos de la Federación en 12.4 por ciento. Con respecto al Producto Interno Bruto (PIB), dicha cantidad representó el 23.5 por ciento para ese año, del cual, el 16.8 fueron ingresos del Gobierno Federal y el 6.7 por ciento fueron por concepto de Organismos y Empresas. (Gráfica 1)

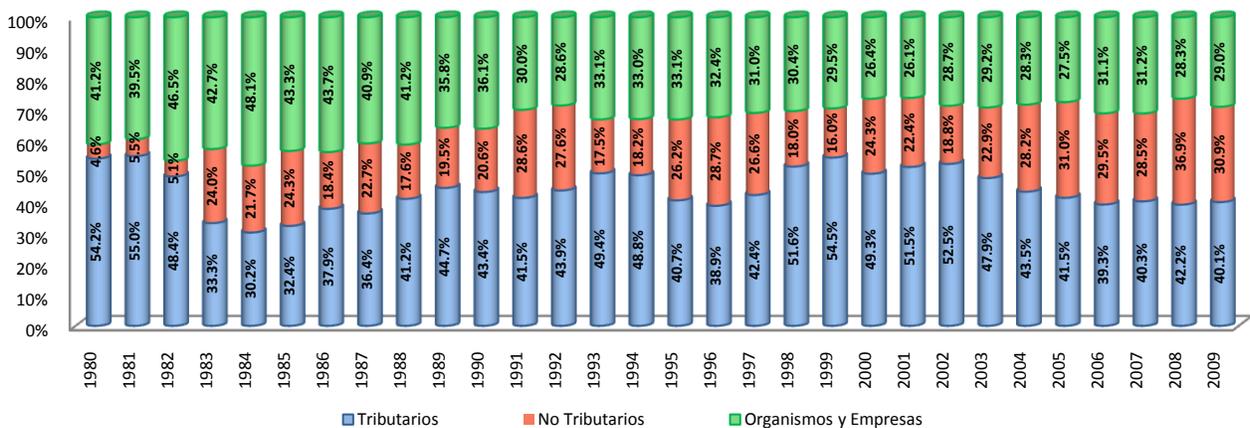
Gráfica 1. Ingresos del Sector Público Presupuestario como proporción del PIB



FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta Pública Federal 1980-2009

Como podrá observarse en la Gráfica 2 y Tabla 1 para el 2008, los impuestos ascendieron a 1, 207, 720 millones de pesos, es decir, aportaron el 42.2 por ciento del total de los ingresos presupuestarios, destacando el ISR con un 56.4 y el IVA con un 46.0 por ciento del total de los ingresos tributarios, los no tributarios el 36.9 y el 28.3 por concepto de Organismos y empresas. Si llegamos a observar su comportamiento a través del tiempo, decimos que los ingresos del sector público llegan a ser altamente inestables y volátiles ya que una gran parte de ellos depende de los ingresos petroleros que están en función de los precios y de la plataforma de producción nacional.

Gráfica 2. Estructura de los Ingresos Presupuestarios del Sector Público



FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

A lo largo del desarrollo de este capítulo, se ha enfatizado que uno de los problemas que enfrenta nuestro sistema tributario es su baja eficiencia recaudatoria. Ante esta situación, durante las últimas 3 décadas el gobierno ha emprendido modificaciones e iniciativas que no solo han buscado modernizar la estructura, sino que principalmente elevar los ingresos tributarios

recaudados, ante las necesidades crecientes de un mayor gasto y la preocupación latente de la fuerte dependencia de los ingresos derivados del petróleo. Sin embargo, la realidad nos ha mostrado una realidad diferente, ya que los intentos realizados no han conseguido avances significativos.

Tabla 1. Estructura de los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal 1980-2009
(Porcentajes)

Año	Tributarios	ISR	IVA	Otros ^{1/}	Año	Tributarios	ISR	IVA	Otros ^{1/}
1980	100.0%	39.1%	17.5%	43.4%	1995	100.0%	43.3%	30.4%	26.3%
1981	100.0%	39.2%	20.6%	40.2%	1996	100.0%	43.0%	31.9%	25.1%
1982	100.0%	33.8%	15.8%	50.4%	1997	100.0%	43.2%	31.3%	25.5%
1983	100.0%	36.3%	27.6%	36.1%	1998	100.0%	41.9%	29.7%	28.4%
1984	100.0%	39.7%	30.5%	29.8%	1999	100.0%	41.4%	29.0%	29.6%
1985	100.0%	40.5%	29.1%	30.5%	2000	100.0%	44.5%	32.6%	22.9%
1986	100.0%	37.9%	26.0%	36.1%	2001	100.0%	43.6%	31.8%	24.6%
1987	100.0%	36.5%	28.9%	34.6%	2002	100.0%	43.7%	30.0%	26.3%
1988	100.0%	41.8%	28.2%	30.0%	2003	100.0%	44.0%	33.2%	22.8%
1989	100.0%	42.4%	27.2%	30.5%	2004	100.0%	44.8%	37.0%	18.2%
1990	100.0%	43.3%	31.0%	25.7%	2005	100.0%	47.6%	39.4%	13.0%
1991	100.0%	43.2%	30.2%	26.6%	2006	100.0%	50.3%	42.8%	6.9%
1992	100.0%	44.9%	24.8%	30.3%	2007	100.0%	52.6%	40.8%	6.6%
1993	100.0%	44.0%	26.1%	29.9%	2008	100.0%	56.4%	46.0%	14.1%
1994	100.0%	44.0%	24.0%	32.0%	2009	100.0%	47.5%	36.1%	11.8%

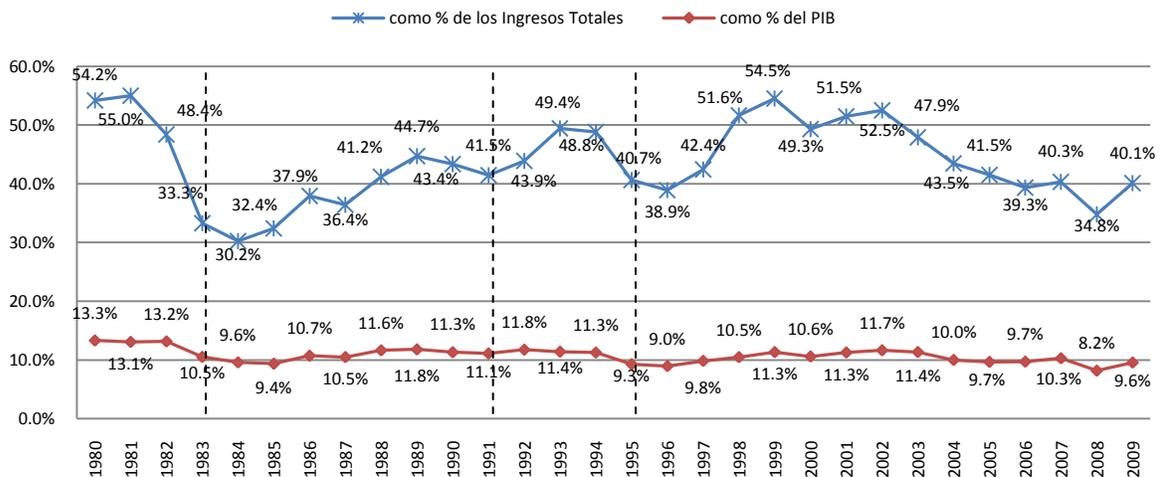
^{1/} Incluye IEPS, Importaciones, Impuesto sobre Tenencia, ISAN, Accesorios, Bienes y Servicios Suntuarios, Exportaciones, impuesto sobre erogaciones, adquisición de inmuebles, seguros, campañas sanitarias, loterías y otros no comprendidos

FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

Como se observa en la Gráfica 3, los ingresos tributarios como proporción del PIB se han mantenido estables a través del tiempo pero a niveles considerablemente bajos. En materia de recaudación de acuerdo al periodo de estudio, los ingresos tributarios han caído casi tres puntos porcentuales del PIB, pasando de 11.7 a 8.2 por ciento. Empero, su participación dentro de los Ingresos Totales ha sido más inestable, siendo que a partir del 2002 estos muestran una marcada tendencia a la baja básicamente por dos cuestiones; por un lado esto obedeció al menor dinamismo de la actividad económica y por otro lado, producto de una mayor participación de los ingresos no tributarios dentro del total de los ingresos presupuestarios del sector público (Gráfica 4), principalmente los provenientes del petróleo ya que el precio promedio de exportación de la mezcla mexicana de petróleo se estimó en 49 dólares y alcanzó el 84.35 dólares por barril (ASF 2009). Una conclusión importante se puede desprender de lo anterior, es la importancia de los ingresos tributarios para el sector público. Estos para el 2008 representaron el 42.2 por ciento de

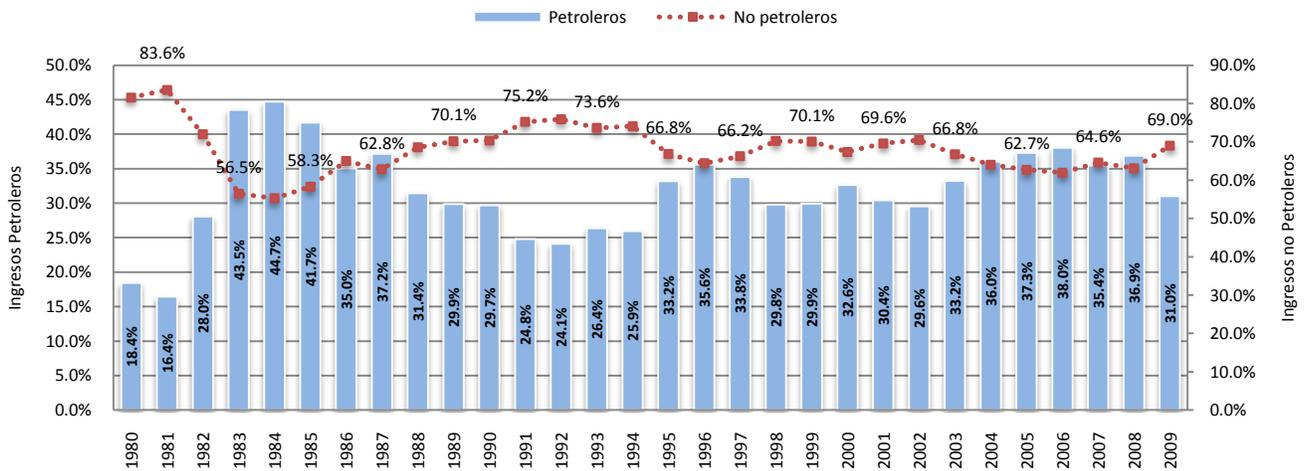
los ingresos presupuestarios y fundamentalmente el 84.4 por ciento de estos los encontramos concentrados en dos impuestos: el ISR (46.4 por ciento) y el IVA (37.9 por ciento).

Gráfica 3. Ingresos Tributarios del Sector Público



FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

Gráfica 4. Participación de los Ingresos Petroleros y no Petroleros en los Ingresos Presupuestarios

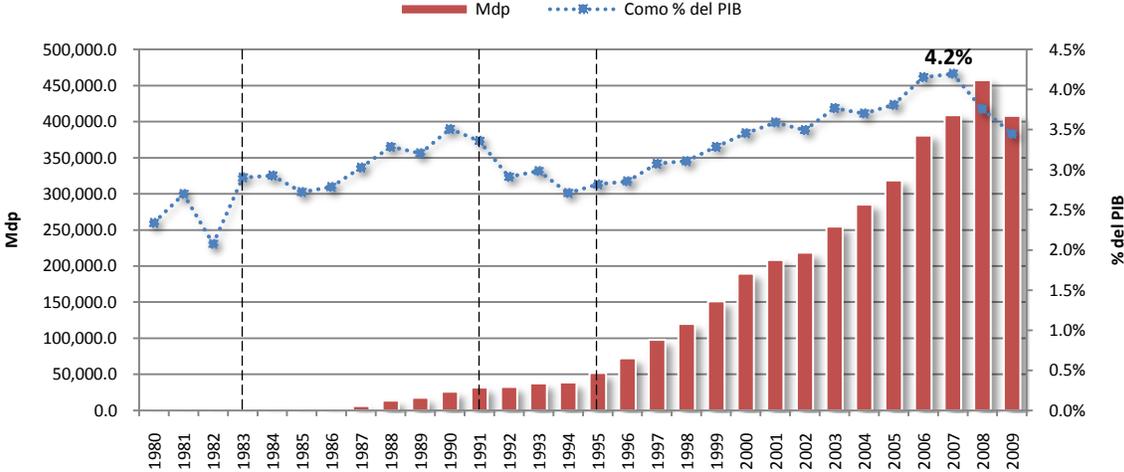


FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

Tratándose de este impuesto (Gráfica 5), desde la crisis de 1994 se observa una tendencia alcista ya que su recaudación pasó del 2.7 al 4.2 por ciento en el 2007, registrando año con año pequeños incrementos. Empero, se observa que para el 2008 pasó a un 3.8 por ciento como proporción del PIB. Con esta demostración gráfica se puede ejemplificar como la recaudación del

IVA está directamente relacionada con la evolución de la actividad económica del país, particularmente con el consumo y otros factores como la eficiencia administrativa.

Gráfica 5. Recaudación del IVA



FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

3.1 Comparativo de recaudación de México con otros países.

Una alternativa interesante al momento de analizar el IVA, es el de poner bajo consideración su productividad. El Índice de productividad es un coeficiente que vincula la recaudación del IVA con el PIB y con la tasa para un plazo en particular. En general, podemos decir que es un parámetro que facilita la comparación de la recaudación tributaria en diferentes momentos y entre diferentes economías. También podemos decir que este índice no solo considera la recaudación en términos del PIB sino que también toma en cuenta la incidencia de la tasa del impuesto. De este modo, la productividad (p) la calcularemos de la siguiente manera:

$$p = \frac{R}{A \times \text{PIB}}$$

p= productividad R= Recaudación del IVA como % del PIB A= tasa del IVA

Con el fin de ser más explícitos, se calculará e interpretara el índice de productividad del IVA para los periodos en los cuales su tasa del IVA se vio modificada en estructura.

Tabla 2. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado 1980 – 2009							
(Millones de pesos y Porcentajes)							
Año	Recaudación IVA/PIB (a)	Tasa del IVA (b)	Productividad (a)/(b)	Año	Recaudación IVA/PIB (a)	Tasa del IVA (b)	Productividad (a)/(b)
1980	2.34%	10.00%	0.23	1995	2.82%	15.00%	0.19
1981	2.70%	10.00%	0.27	1996	2.86%	15.00%	0.19
1982	2.08%	10.00%	0.21	1997	3.08%	15.00%	0.21
1983	2.90%	15.00%	0.19	1998	3.11%	15.00%	0.21
1984	2.93%	15.00%	0.20	1999	3.29%	15.00%	0.22
1985	2.72%	15.00%	0.18	2000	3.45%	15.00%	0.23
1986	2.79%	15.00%	0.19	2001	3.59%	15.00%	0.24
1987	3.03%	15.00%	0.20	2002	3.50%	15.00%	0.23
1988	3.29%	15.00%	0.22	2003	3.77%	15.00%	0.25
1989	3.21%	15.00%	0.21	2004	3.70%	15.00%	0.25
1990	3.51%	15.00%	0.23	2005	3.81%	15.00%	0.25
1991	3.36%	15.00%	0.22	2006	4.15%	15.00%	0.28
1992	2.91%	10.00%	0.29	2007	4.20%	15.00%	0.28
1993	2.98%	10.00%	0.30	2008	3.76%	15.00%	0.25
1994	2.71%	10.00%	0.27	2009	3.45%	15.00%	0.23

FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

La tabla anterior muestra que la productividad del IVA tuvo su rendimiento más alto en 1993 al alcanzar un 0.30. Todo indicaría que los años de mayor productividad fueron 1992 y 1993. El crecimiento del coeficiente coincide para ese periodo con una tasa del 10.0 por ciento y un nuevo ordenamiento de la política tributaria. A modo de ejemplificar la validez del índice, se seguirá la siguiente lógica. En 1993, la recaudación impositiva del IVA rondó los 37, 420.0 millones de pesos a una tasa del 10.0 por ciento y el índice fue del 0.30. En 1994, debido al impacto del efecto de la crisis del país, la recaudación comenzó a caer. Ante tal situación, el ex presidente Zedillo decide alzar nuevamente la tasa del IVA a un 50.0 por ciento al pasar del 10.0 al 15.0 por ciento.

La estructura productiva de la economía se vio afectada por la devaluación, el incremento de las tasas internacionales para los países emergentes, entre otros, y quedó más endeble al recibir la presión del fisco a través de un aumento significativo de los impuestos. La recaudación no se incrementó para ese año al compás de la tasa (50 por ciento) sino que aumento en un 34.4 por ciento al ubicarse la recaudación en 51, 785 millones de pesos y a la vez, el índice de productividad cayó al 0.19. Esta situación indicaría que el IVA tiene una importante elasticidad al 15.0 por ciento, dado que un incremento de la tasa del 50.0 por ciento, trajo consigo un incremento de la recaudación del 34.4. Sin embargo, es importante considerar que esta decisión

política incorporó un costo adicional a las empresas ante una situación de menores ventas, mayor costo financiero y menos acceso y/o disponibilidad de los créditos.

Esta consideración es válida no solo para 1995 sino para años venideros. A pesar de que en los años 1996-1998 el índice del PIB fue en aumento, el índice de productividad permaneció en 1996 al mismo nivel de 1995 y en adelante comenzó a crecer por punto pero con estancamientos. Es decir, este aumento de la tasa afectó la capacidad contributiva, aun en un contexto de aumento del PIB. Todo pareciera indicar que la variación de la tasa y la mayor presión impositiva en general, han impactado negativamente el crecimiento de la recaudación en el tiempo. Siguiendo con este razonamiento, en los años venideros, el índice de productividad pese a que fue en aumento, pero sin alcanzar los niveles de 1992-1993, ha comenzado a caer. De esta manera, podemos observar que después de 1994, el aumento de la tasa permitió generar más ingresos fiscales en términos absolutos pero llegó un punto en el cual se ha comenzado a desalentar su productividad.

Así, se ha checado empíricamente cómo se ha visto afectada la capacidad contributiva del impuesto, resulta interesante comparar la evolución del índice de productividad del IVA en México con otras economías. Del trabajo de Hernández (2004) se obtuvieron cuadros comparativos de varias economías para el año 2000 sobre la productividad del IVA. De aquí, la siguiente tabla:

Tabla 3. Índice de Productividad del IVA en algunos países de la OCDE, 2000			
País	Recaudación IVA/PIB (a)	Tasa del IVA (b)	Productividad (c)= (a)/(b)
Suecia	7.2	25.0	0.29
Italia	6.6	20.0	0.33
Bélgica	7.4	21.0	0.35
Irlanda	6.7	21.0	0.32
España	6.2	16.0	0.39
Luxemburgo	6.0	15.0	0.40
Francia	7.7	20.0	0.39
Finlandia	8.6	22.0	0.39
Holanda	7.2	17.5	0.41
Reino Unido	6.9	17.5	0.39
Dinamarca	9.6	25.0	0.38
Noruega	8.0	23.0	0.35
Alemania	7.0	16.0	0.44
Portugal	8.6	17.0	0.51
PROMEDIO	7.4		0.38
Corea	4.4	10.0	0.44

FUENTE: Elaboración propia en base a datos recogidos de Hernández Trillo, Fausto. *Evasión fiscal en México: El caso del IVA, 2004*

En estos países es interesante destacar que la mayoría de los integrantes, tiene ciertas limitantes respecto a la tasa del IVA (políticas comunitarias). Del cuadro anterior, se verá un caso

especial. Alemania tiene la segunda tasa más baja de la comunidad después de Luxemburgo, pero obtiene el segundo grado mayor de eficiencia, caso parecido al de Portugal que con una tasa del 17.0 por ciento obtiene el mayor grado de Productividad en la recaudación del impuesto. En el otro extremo, se encuentran los países escandinavos con tasas que rodean entre el 22.0 y 25.0 por ciento.

Es interesante resaltar que la media de productividad de los países con tasas menores al 20.0 por ciento se ubica en 0.41 de coeficiente y la de países con tasas mayores, su productividad alcanza el 0.35. A modo de confirmación, se puede apreciar que Portugal con una tasa del 17.0 por ciento es más eficiente en términos de recaudación que Dinamarca o Suecia con un 25 por ciento respectivamente. Es decir, Portugal con un 17.0 por ciento recauda un 8.6 por ciento sobre el PIB, en cambio, Dinamarca y Suecia con un 25 por ciento recaudan una proporción menor que Portugal. (Tendrían que recaudar un 12.9 y 12.7 en vez de un 9.6 y 7.2 respectivamente, si quisieran alcanzar la misma proporción de eficiencia que Portugal). Así mismo, la media general se ubica en el 0.38

Repitiendo el mismo ejercicio, pero para algunas economías de América Latina, se obtiene la siguiente tabla:

Tabla 4. Índice de Productividad del IVA en algunos países de AL, 2000			
País	Recaudación IVA/PIB (a)	Tasa del IVA (b)	Productividad (c)= (a)/(b)
Ecuador	3.3	10.0	0.33
Paraguay	4.3	10.0	0.43
Venezuela	4.0	14.5	0.28
Bolivia	6.4	14.9	0.43
Perú	6.4	18.0	0.36
Colombia	4.4	16.0	0.28
Chile	8.7	18.0	0.48
Argentina	4.5	21.0	0.21
Brasil	9.2	20.5	0.45
México	3.5	15.0	0.23
Uruguay	6.2	23.0	0.27
PROMEDIO	5.5		0.34

FUENTE: Elaboración propia en base a datos recogidos de Hernández Trillo, Fausto. *Evación fiscal en México: El caso del IVA, 2004*

En esta tabla, la media muestra un índice promedio de productividad del orden de 0.34. Un dato interesante que se puede destacar en comparación con el cuadro anterior, es que la dispersión de los valores es mayor, ya que no hay una norma común en la mayoría de los países como si la hay en los países de la OCDE. Así, la diferencia entre el mayor valor (Chile) y el menor

(Argentina) es del orden de 0.27 y representa casi un 80.0 por ciento de la media contra casi un 60.0 por ciento que representa esa misma diferencia entre los países de la OCDE respecto a su valor medio. Lo anterior, permite dar cuenta de un mayor control u homologación en materia tributaria respecto a los países latinoamericanos.

Las diferentes tablas de análisis comparativos del IVA demuestran que para esos años México tuvo uno de los indicadores más bajos de AL (0.22) tan sólo después de Argentina (0.21). Solamente en las épocas de mayor esplendor del índice (0.30 en 1993) México se ubicó en una escala apenas menor a la media de los europeos (0.38) y latinoamericanos (0.34)

Comparativamente con países de la OCDE, México para el 2000 recaudó una cifra como proporción del PIB muy baja (3.5 por ciento) mientras que el promedio para la OCDE fue de 7.4 por ciento, como se observa en el cuadro 5. Comparando con AL, México se ubica en el mismo caso, con un pobre desempeño ya que el promedio para AL fue de 5.5 por ciento del PIB.

Lo anterior muestra un pobre desempeño del país en este impuesto. Sin embargo, dado que las economías son diferentes y por tanto, la composición de sus estructuras. Para poder acotar los resultados, es menester tener en consideración la estructura de sus tratamientos preferenciales. (Anexo, Cuadro 2)

Dos aspectos interesantes y que podrían ser mencionados a manera de conclusión preliminar son: la mayoría de las estructuras preferenciales en estos países son muy similares y hay una diferencia que se puede considerar como única e importante relacionada a la tasa cero. Respecto a la tasa cero, la mayoría de los países sólo la aplica a las exportaciones únicamente, en cambio, los bienes y servicios que en México se gravan con ella, en el extranjero se gravan a una tasa preferencial (Hernández 2004:14).

Ahora, ¿Cómo ha respondido la recaudación del IVA ante las modificaciones a su estructura?

Siguiendo con la discusión, se hará uso de la gráfica 5 para continuar con este análisis. Cuando entró en vigor el IVA por primera vez en 1980, lo hizo a una tasa del 10.0 por ciento, como ahora, la mayoría de los productos agrícolas estaban exentos y en su mayoría los alimentos y medicinas estaban sujetos a una tasa del 0.0 por ciento. Posteriormente, para 1983 la tasa general fue aumentada del 10.0 al 15.0 por ciento que dio como resultado que la recaudación del IVA como proporción del PIB pasara del 2.08 en 1982 al 2.93 por ciento en 1984, es decir, un incremento del 40.9 ante un incremento del 50.0 por ciento en la tasa.

Ya en 1990, cabe señalar que cuando aún estaba vigente la tasa del 15.0 por ciento, el IVA alcanzó su máximo nivel histórico hasta ese momento de 3.51 por ciento. Sin embargo, en el marco del PSE, Salinas reduce la tasa del 15.0 al 10.0 por ciento nuevamente y la recaudación del impuesto nuevamente disminuyó a niveles alcanzados antes del aumento de la tasa del 15.0 por ciento en 1983 (2.91 y 2.71 por ciento del PIB de 1992 a 1994). Los niveles de recaudación no lograron recuperarse sino hasta después de que en 1995 la tasa nuevamente se incrementó al 15.0 por ciento con el propósito de hacer fuertes los ingresos públicos en la severa crisis financiera iniciada en 1994. Cabe destacar de estos comportamientos que en esta ocasión, el aumento de la recaudación no fue inmediato como la que se dio en 1983 quizá en parte importante a la profundidad de la crisis.

Para los años venideros después de 1994, con una tasa del 15.0 por ciento, la recaudación del IVA como proporción del PIB comenzó a superar su máximo histórico de 3.51 en 1990, destacando que con una tasa del 10.0 por ciento la recaudación nunca pudo alcanzar el 3.0 por ciento como proporción del PIB.

Respecto a las diferentes tasas aplicables, la tasa general tiene un impacto claro y evidente sobre los niveles de recaudación a comparación de los efectos de la tasa aplicable a los productos sujetos a tasa cero, de igual manera, cuando la tasa del 6.0 por ciento a alimentos y medicinas se redujo en 1988 a la tasa cero, ya que la recaudación del IVA como proporción del PIB no mostró ninguna variación notable.

Con lo visto en este capítulo, se verán varias vertientes concluyentes. En primer instancia, hablando de la productividad del impuesto, México presenta una productividad del .22, lo cual en comparación con economías de la OCDE y AL, es muy baja.

Si bien, las exenciones y los tratamientos preferenciales son comunes en todas las economías del mundo, se encuentra que una diferencia notable son los tratamientos gravados a una tasa del cero por ciento o exento, mientras que demás economías ven canalizados sus tratamientos preferenciales a tasas positivas. Situación que impacta de manera importante la productividad del impuesto.

Por otro lado, si uno de los criterios para analizar el IVA, es la eficiencia recaudatoria (Caballero 2009:123) se tiene que la base de este impuesto se ve poco concluyente ya que deja a varios sectores y un número considerable de bienes y servicios. Esta complejidad afecta sin duda alguna otro criterio: es de la sencillez administrativa y éste a su vez, la adecuada labor de fiscalización. En pocas palabras, se puede considerar que el hecho de tener múltiples tasas y

exenciones ha provocado una merma importante en las finanzas y visto desde otro ángulo, la inequidad tributaria.

Otro aspecto que no se puede dejar de lado y que afecta la productividad del impuesto, son los casos relacionados con la evasión y que pueden ir íntimamente ligados a la existencia de los tratamientos preferenciales. Esta evasión se puede ver desde muchos ángulos explicativos, por ejemplo, desde la percepción general que tiene la sociedad respecto a la eficiencia del gasto público. También desde los ya conocidos vacíos de ley y la correcta aplicación de la ley una vez identificados los delitos fiscales y más ejemplos, sin embargo, estos no representan el tema central de nuestro estudio.

En base a lo anterior, un aspecto de gran importancia para la fiscalización del impuesto es el referente a la variedad de sus tratamientos especiales. Con lo anterior, se han puesto sobre la mesa varias propuestas para modificar esta situación: reducir los tratamientos preferenciales en base a la unificación de la tasa del IVA. Sin embargo, se reconoce que política y socialmente ha sido imposible debido en gran parte a lo que ya conocimos como la ley de la conservación de los incentivos fiscales.

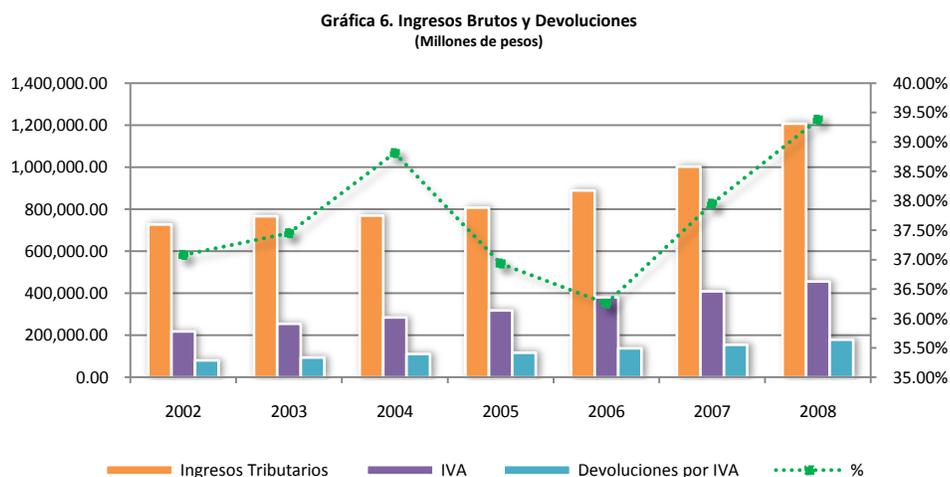
Una de las razones por las cuales la recaudación del IVA es más sensible a las variaciones de la tasa general que a la de las preferenciales, puede ser vista por el lado de los bienes o servicios que son gravados por estas, ya que una gran mayoría de los bienes sujetos a esta tasa son productos que se pueden encontrar fácilmente en la informalidad de los mercados y por tanto, no pagan impuestos.

Investigaciones realizadas por el CIDE y el Colegio de México han concluido que la recaudación de México es baja, no solo para el impuesto del IVA, sino que también lo representa para los demás impuestos en comparación con otras economías. Tal es el caso particular de México y Corea, ya que esta economía tiene tratamientos preferenciales similares a México con una tasa del 10.0 por ciento para el 2000 con una recaudación por concepto del IVA como proporción del PIB del 4.4 por ciento, por lo cual su productividad es del .35. Cifra muy superior a la de México.

Todo lo anterior, puede ayudar a decir que el hecho de que exista en México una baja productividad en el impuesto del IVA (o en demás impuestos) no puede ser atribuido única y exclusivamente por la existencia de las tasas preferenciales.

Esta ineficiencia recaudatoria es por mucho el producto de la ineficiencia en la administración del Sistema, empero, podemos ver que otra vertiente que le da un golpe bajo a la recaudación del fisco viene dada por lo que conocemos como devoluciones por concepto de IVA.

La devolución de impuestos es un derecho que tienen los contribuyentes de recuperar las cantidades que hayan pagado indebidamente al SAT. El sustento legal de las devoluciones se encuentra en el art. 2 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en el que se establece que “las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”.



FUENTE: Elaboración propia con datos del Informe Tributario y de Gestión, SHCP. Servicio de Administración Tributaria.

Para este periodo de estudio se verá la gráfica 6. Se verá que para el 2002, de los 218, 441 millones de pesos que ingresaron a la Hacienda Pública por concepto del IVA, se tuvieron que devolver 80, 997 millones de pesos a los contribuyentes, esto es 37.08 por ciento, es decir, 37 pesos de cada 100 recaudados por la Hacienda, o casi cuatro de cada diez. Mientras que para el 2008, de los 457, 248 millones de pesos recaudados, casi el 40.0 por ciento de estos ingresos fueron devueltos, es decir, en 6 años la Hacienda Pública paso de 37 a 40 pesos devueltos por cada 100.

Con lo anterior, se puede indicar que la fuga de ingresos en la Hacienda pública, no solo vienen de lado de problemas de evasión, elusión o la simple existencia de los gastos fiscales, sino que también se agrega lo que algunos críticos de la hacienda fundamentan en la existencia de una estructura tributaria como la del IVA: diferentes tasas impositivas, entre ellas, la gran desventaja que ofrece al sistema tributario contar con una tasa preferencial de 0.0 por ciento que favorece a

la salida de ingresos previamente recaudados, por lo que su mayor propuesta es la formulación de una tasa general con base amplia o una tasa preferencial positiva.

Por tanto, este problema visto por la estructura se conjunta con las multas a las que se puede hacer merecedora la Hacienda pública por exceder los plazos en las devoluciones y al poco hincapié en la aplicación y detección de multas a aquellos que han burlado a la autoridad fiscal con la presentación de solicitudes de devolución fraudulentas. Con base a lo visto anteriormente, se dirá que los problemas en la recaudación del fisco no vienen por si solos, del lado de problemas administrativos, también se halla que su estructura misma es un factor que no se puede dejar de lado ya que se habla de un impuesto que hablando en términos simples divide a la economía en cuatro partes donde se cobran distintas tasas. Situación que incide en las dificultades de generar un mejor control y que disminuye la recaudación generada por el gravamen.

Con esto, se llegará a un último capítulo donde se revisarán los subsidios entregados a través del sistema tributario por medio de los ingresos que deja de recaudar el erario en lo que respecta al IVA.

IV. LOS GASTOS FISCALES EN MÉXICO: IVA

En México, dentro de los documentos de mayor importancia con los que cuenta la política fiscal, se encuentra la Ley de Ingresos (LIF) y al Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) cuya característica básica es que la LIF debe ser aprobada con anterioridad al PEF, cuyo examen, discusión y aprobación es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados. Sin embargo, se tiene que otro de los cálculos más importantes que realiza el Gobierno Federal, que es de dominio público y que al parecer muy pocos analistas le han dado la importancia que representa, pero que sin embargo ha ido tomando mayor relevancia con el paso con el tiempo como uno de los principales focos de atención cuando se habla de la necesidad de una reforma fiscal integral en el sistema tributario ya que su existencia puede ser vista como una válvula de escape a las necesidades crecientes de ingresos tributarios en la economía, es el caso de lo que conocemos como Presupuesto de Gastos Fiscales.

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

Se tiene que esta relación se da debido a que el tratamiento impositivo se desvía de lo que ya definimos como la estructura normal vigente de cualquier gravamen constituyendo un régimen tributario favorable para ciertos ingresos o sectores de actividad y que significan una disminución en la recaudación tributaria.

1. Cuantificación del Gasto Fiscal. Presupuesto de Gasto Fiscal: IVA

En el artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación, se establece la obligación para la SHCP de publicar antes del 30 de junio de cada año el Presupuesto de Gastos Fiscales. De acuerdo con esta disposición, este presupuesto debe comprender en términos generales, los montos que se dejan de recaudar por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades, estímulos, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria

aplican a nivel federal³³. Asimismo, se señala que el Presupuesto de Gastos Fiscales deberá contener los montos referidos estimados desglosados por impuesto y por cada uno de los rubros que la ley respectiva contemple.³⁴

Una de las interrogantes que se pueden plantear, es la de ¿Cuál es la función de dicho presupuesto? Bien, los gastos directos que se efectúan a través de programas de subsidios y transferencias en el marco de una política presupuestaria, son claros y fácil de evaluar. Sin embargo, la transferencia de recursos del sector público al sector privado no sólo opera a través de acciones relativas al gasto directo o presupuestario, sino también abarca medidas en materia tributaria.

Con anterioridad ya hemos podido explicar que el sistema fiscal no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, sino que en ocasiones, a través de la reducción de la carga impositiva, tiene objetivos extra fiscales, como pueden ser el fomento de la inversión y la generación de empleos, así como el estímulo para algunos sectores específicos, entre otros. De aquí que la elaboración de este presupuesto tenga gran importancia para el análisis de la política fiscal, para evaluar su impacto sobre los ingresos tributarios y para una mayor transparencia de las transferencias de recursos hacia el sector privado.

El concepto de gastos fiscales, en un sentido más amplio, consiste en la transferencia de recursos del gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes. Conforme a ello, estos gastos se derivan de la aplicación de esquemas que se desvían de la estructura normal de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica identificar los tratamientos fiscales que están fuera del esquema considerado normal en cada tributo.

De esta forma, se enfatiza que la medición de los gastos fiscales deberá contribuir a mejorar la transparencia de las políticas económicas y sociales del gobierno, ya que hace explícitos los objetivos y beneficiarios de las mismas. Asimismo, por medio de este presupuesto, se puede llevar a cabo una evaluación del sistema tributario, para poder identificar áreas grises o espacios que pudieran dar origen a delitos fiscales como lo son la evasión y elusión fiscal.

De esta manera, un Presupuesto de Gastos Fiscales nos debería permitir el conocimiento de las posibles áreas de oportunidad de cada tributo, en las que se puede avanzar o bien mejorar y así recuperar el potencial recaudatorio, equidad y neutralidad de los mismos, aunque no podemos dejar de lado el hecho de que caeríamos en un error si se considera esta estimación como una

³³ Ley de Ingresos de la Federación, Artículo 28, párrafos uno y dos.

³⁴ La elaboración de Presupuestos de Gastos Fiscales no es una práctica internacional reciente. En Alemania se elabora desde 1967, en tanto que a fines de la década de los setentas y principios de los ochentas, se generalizó esta práctica entre los países miembros de la OCDE, aunque no en todos los países que lo elaboran existe obligación legal para ello.

estimación de la recaudación potencial que se obtendría si se eliminaran los gastos fiscales y que existe como ya se mencionó en el capítulo dos, lo que llamamos la ley de la conservación de los estímulos fiscales.

Para el caso de México, en la elaboración del presupuesto de gastos fiscales se incluyen el impuesto sobre la renta, tanto el relativo a las empresas como a las personas físicas y el impuesto al valor agregado. Asimismo, también comprende al impuesto empresarial a tasa única, al impuesto especial sobre producción y servicios, al impuesto sobre automóviles nuevos y al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, así como a los estímulos fiscales.

En cuanto a la estimación de los gastos fiscales, actualmente se han identificado los tres métodos que ya repasamos en el capítulo dos: Método de pérdida de ingresos, Método de gasto equivalente y el Método de ganancia de ingresos. Sin embargo, para efectos de la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales en México, el método utilizado es el de pérdida de ingresos. Esta estimación pretende mostrar la pérdida recaudatoria que se presenta en un año, dada la política fiscal que aplica en dicho año, sin considerar los efectos que tal política tendría en futuros ejercicios. Lo anterior implica que si bien el gasto fiscal procura reflejar la pérdida de ingresos por las políticas fiscales que se aplican en el año, en el caso de los tratamientos fiscales que implican diferimientos, las estimaciones no deben considerarse como aproximaciones de los recursos permanentes que se podrían obtener por su eliminación.

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

Asimismo, es importante destacar que el total de los montos de los tratamientos preferenciales que se presentan en el Presupuesto, sólo tienen por objeto aproximar la dimensión de la pérdida fiscal derivada de estos tratamientos, y no deben considerarse como un potencial recaudatorio, ya que las estimaciones son realizadas de forma independiente y no consideran el efecto que la eliminación de un tratamiento tendría en la pérdida recaudatoria de otro, por lo que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos preferenciales, no implicaría una ganancia recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales de los gastos fiscales.

En nuestra economía, la información a partir de la cual se realizan las estimaciones de dichos gastos, proviene principalmente de las declaraciones de impuestos y dictámenes que

presentan los contribuyentes, en otros casos se recurre a fuentes externas, tales como las que publica el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI), o bien la información proporcionada por algunas instancias de Gobierno, entre otras.

Para efectos de seguir abordando nuestro tema de estudio y entender un poco más el Presupuesto de Egresos, podemos abordar el estudio de los gastos fiscales en función de los beneficios fiscales existentes en el sistema tributario que dan origen a cada uno de los rubros que componen a los gastos fiscales y en función del impuesto afectado.

Por tipo de beneficio fiscal, es pertinente recordar que hemos definido que los gastos fiscales nacen de los beneficios fiscales que están establecidos en las leyes tributarias o también se derivan de Decretos emitidos por el Ejecutivo Federal, dichos beneficios son:

Tasas reducidas: Se refiere a la renuncia en la obtención de ingresos provenientes del IVA por mantener tasas reducidas –como es el caso en la aplicación de tasa cero por ciento a bienes y servicios, así como la tasa de 11.0 por ciento en regiones fronterizas.

Exenciones: Se refiere a ingresos, actos o actividades, distintos de la estructura normal del objeto del gravamen por lo que no pagan impuestos.

Subsidios: Asignaciones que el gobierno federal otorga para el desarrollo de actividades prioritarias de interés general, como es el caso del subsidio para el empleo y el subsidio a las gasolinas.

Diferimientos: Son costos en que se incurre en el corto plazo, mismos que se espera recuperar en ejercicios posteriores. Al respecto, una característica de la estimación de los gastos fiscales es que aplican en el año en revisión sin considerar los efectos que éstos tendrían en el futuro.

Créditos Fiscales: Corresponde a disposiciones que permiten reducir el importe de los impuestos a pagar mediante diversos créditos otorgados a través del IETU y estímulos fiscales. Los estímulos son temporales y se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación o por Decreto Presidencial.

Deducciones: Son gastos o inversiones que permiten disminuir la base gravable en el ISR - tanto empresarial como de personas físicas- y del IETU.

Facilidades administrativas: Son aquellos tratamientos que representan una renuncia recaudatoria al permitir que los contribuyentes deduzcan erogaciones sin comprobantes que cumplan con requisitos fiscales para su deducción.

Regímenes sectoriales: Se muestran los gastos fiscales en función de los sectores productivos de la economía, agrupados por impuestos.

Ahora bien, por tipo de impuesto, los beneficios fiscales están asociados a una diversidad de impuestos. Por lo tanto, puede resultar de utilidad describir las características de cada impuesto en el presupuesto, de acuerdo con lo siguiente:

ISR: Obliga a la acumulación de todos los ingresos independientemente de su naturaleza, de base amplia, sin excepciones y con una tarifa progresiva.

IETU: Esquema global de ingresos con una base amplia y tasa uniforme, en el cual se permite la deducción de los pagos que se realizan para desarrollar las actividades empresariales.

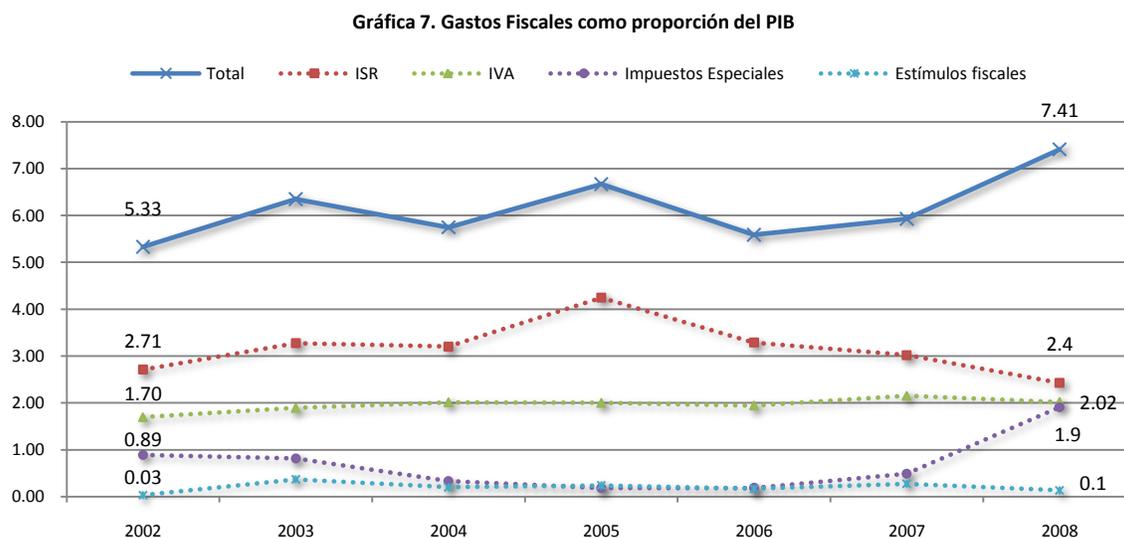
IVA: Grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final. Se aplica sobre una base amplia y con una tasa uniforme, sin excepciones, que otorga la tasa cero sólo a las exportaciones, y el régimen de exención a un número reducido de actos o actividades de sectores que por dificultades técnicas, no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro, deben ser excluidos de este impuesto.

Impuestos especiales: Consiste en la aplicación de una tasa ad-valorem y/o cuota específica, sobre una base amplia sin excepciones, cuyo efecto equivale a gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, aun cuando sólo se aplique en una etapa de dicha cadena o proceso.

Durante nuestro periodo de estudio, el presupuesto de gastos fiscales, ha pasado de representar el 5.33 por ciento en el 2002 a un 7.41 por ciento como proporción del PIB para el 2008.

Del 2002 al 2006, tenemos que en 2005 se registró la mayor cantidad de gastos fiscales con 528, 873. 5 millones de pesos, que equivalen al 6.67 por ciento del PIB, por el contrario, en los años 2002, 2004 y 2006 se registraron las menores cantidades; 329 mil 445, 407 mil 142 y 502 mil 225.2 millones de pesos equivalentes al 5.33, 5.75 y 5.59 por ciento del PIB respectivamente. Sin embargo, tenemos que de 2006 al 2008, dicho presupuesto ha aumentado considerablemente, pasando de 502 millones a 772 mil 364.5 millones de pesos. (Anexo, Cuadro 6)

El rubro más importante del presupuesto de gastos fiscales, es el impuesto sobre la renta con un 3.17 por ciento del PIB promedio durante el periodo 2002-2008, a su vez, se divide en IRS Empresarial y el ISR Personas Físicas que representan el 1.68 y 1.49 por ciento del PIB en promedio respectivamente.



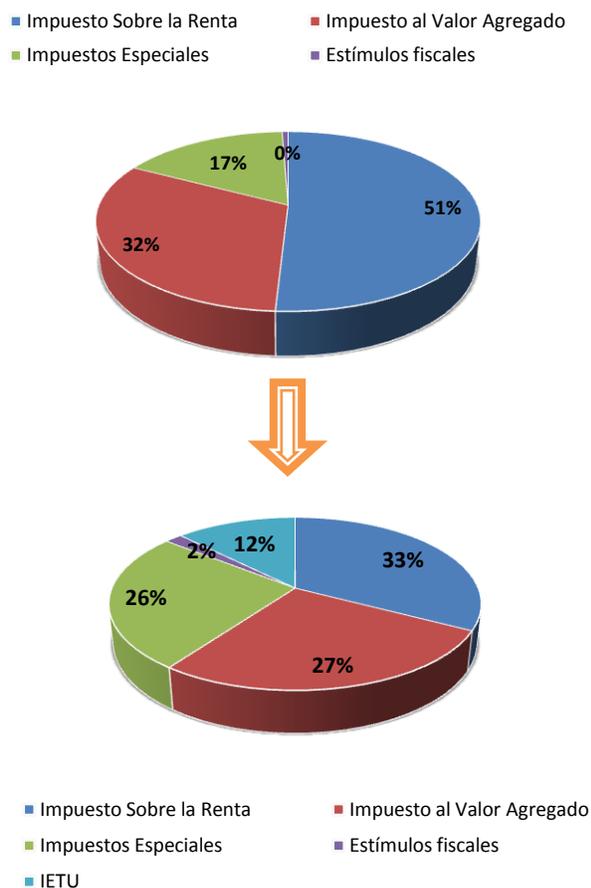
FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

El siguiente rubro en importancia es el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que representa el 1.96 por ciento del PIB promedio durante el periodo. Así mismo, tenemos que este impuesto se divide en tasa cero, exentos y tasa del 10.0 por ciento en región fronteriza, equivalentes al 1.45, 0.36 y 0.13 por ciento del PIB promedio respectivamente.

Los impuestos especiales durante este periodo registran en promedio el 0.69 por ciento del PIB y se encuentra integrado por el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos (ISTUV). Por último, tenemos que los Estímulos Fiscales representan el 0.20 por ciento del PIB promedio durante este periodo.

Hablando de su estructura porcentual, tenemos que en el 2002 del total de los gastos fiscales, el ISR representaba el 51.0 por ciento, el IVA el 32.0 por ciento y los Impuestos Especiales el 17 por ciento. Sin embargo, ya para el 2008, el ISR representó el 33.0 por ciento, el IVA el 27 por ciento, los Impuestos Especiales el 26 por ciento, el IETU el 12.0 por ciento y los Estímulos Fiscales tan solo el 2 por ciento.

Gráfica 8. Estructura porcentual de los Gastos Fiscales, 2002-2008



FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

En materia del IVA, como ya se mencionó con anterioridad, existen distintas tasas: la general, la de la región fronteriza, Tasa cero aplicada a bienes y servicios de primera necesidad y así mismo, las exenciones de impuestos que recaen sobre ciertos bienes y servicios.

Del 2002 al 2008, el rubro más importante en términos de lo que se deja de recaudar en este impuesto corresponde a la tasa del cero por ciento.

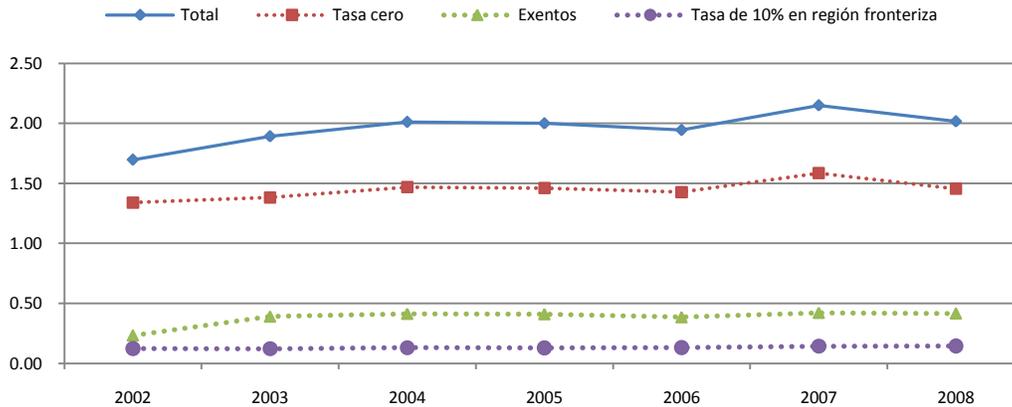
En el transcurso de este periodo, fue en el año 2007 en el que más se dejó de recaudar por este concepto; 155,476.90 millones de pesos equivalentes al 1.59 por ciento del PIB y el 73.73 por ciento del total de los gastos fiscales por este concepto de IVA.

Siendo el sector de Alimentos la más representativa, al ubicarse en 127,822.5 millones de pesos equivalentes al 1.30 por ciento del PIB en ese año.

En este mismo año, los productos y servicios exentos se ubican en 41,335.9 millones de pesos, equivalentes a 0.42 por ciento del PIB; el rubro más importante dentro de los exentos son los servicios de enseñanza y transporte público terrestre con 16,685.4 y 231.5 millones de pesos respectivamente y el sector vivienda con 9,897.5 millones de pesos.

Por último, en el rubro correspondiente a la tasa en la región fronteriza, podemos observar que ha permanecido prácticamente constante durante nuestro periodo de estudio pasando de un 0.12 a un 0.14 por ciento del PIB y de un 7.31 a un 7.17 por ciento en la estructura porcentual de los gastos fiscales por concepto de IVA. (Anexo, Cuadro 6)

Gráfica 9. Gastos Fiscales, IVA
(proporción del PIB)



FUENTE: Elaboración propia con datos del Centro de estudios de las Finanzas Públicas y la Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1980-2009

2. IMPLICACIONES Y CONSECUENCIAS DEL IVA EN LAS FINANZAS PÚBLICAS Y EN LA ECONOMÍA

Si le preguntáramos a un grupo de personas acerca de su preferencia por la existencia o no de los impuestos, muy probablemente en su mayoría preferirían su no existencia. Este razonamiento obvio, lo podemos dirigir principalmente a un solo hecho: la existencia de impuestos en una economía, afectan principalmente al consumo y a la acumulación de riquezas. Pero entonces; si no hubiera impuestos, el gobierno no tendrá los ingresos suficientes o necesarios para atender muchas de las prioridades de la sociedad y que están sustentadas en los bienes públicos; por tanto, no sería posible la existencia de muchas de nuestras instituciones públicas. Al caer en este sencillo razonamiento, quizá la mayoría de las personas se incline hacia su existencia, pero seguramente agregarían: que fueran muy bajos, que fueran más sencillos, más equitativos, más “justos”, etc.

Al escuchar estas aversiones hacia los impuestos, puede saltarnos a la mente otro cuestionamiento ¿Por qué tanta hostilidad hacia ellos? Esto, nos puede dirigir hacia otra vertiente no menos relevante. A nuestro país, no le gustan los impuestos como tal. Autores como Meyer (1999) explican que gran parte de las dificultades recaudatorias de las Haciendas públicas provienen principalmente de la forma en cómo se ha gastado. Hechos como el autoritarismo, la poca transparencia en las finanzas y la corrupción de los funcionarios llevan a asociar al gasto público con el despilfarro y enriquecimiento de altos funcionarios y por si no bastara, la baja

provisión tanto en calidad como cantidad de los bienes públicos, han terminado por desacreditar aún más al gasto público.

Empero, la no existencia de los impuestos se presenta como imposible. Ante este hecho, es evidente que al aplicar las disposiciones contenidas en las leyes impositivas, los contribuyentes buscarán la forma de beneficiarse con las normas legales y buscarán en la mayoría de las veces, obtener beneficios más allá de los buscados por los mismos legisladores, esto mediante las lagunas o imprecisiones en las legislaciones o aprovechando al máximo los estímulos o incentivos en la ley.

Hablando del IVA y de los incentivos no deseados generados por la aplicación de su legislación, podemos rescatar el hecho de que la mayor parte de los contribuyentes ha optado por realizar la mayoría de sus operaciones en el mercado informal. Esto por el hecho de que en la actualidad, el sistema tributario se ha tornado tan complejo que este hecho ha incrementado los costos en las transacciones. Empero, tenemos que de este hecho, el incremento de la informalidad afecta en desigualdad de circunstancias en la economía a la mayoría de los comercios establecidos. No obstante del lado de éstos, también pueden existir incentivos para no expedir facturas y así lograr disminuir su IVA a cargo y así, al acreditar el impuesto pagado en la compra de sus insumos, puedan obtener saldos a favor y solicitar devoluciones. Por el lado de la informalidad, dado que no se puede acreditar el IVA trasladado, el incentivo que los mantiene en esta informalidad es la ventaja competitiva frente a los que si repercuten el IVA, puesto que para evitar que les sea trasladado dicho impuesto, se suman incentivos para buscar proveedores dentro de la misma informalidad, situación que indudablemente, afecta en gran medida a las finanzas y a la economía en general.

Hablando de la estructura del IVA, mantener una tasa fronteriza puede ser vista como una discriminación geográfica hacia los contribuyentes. Situación que provoca una mayor transferencia de recursos en estas regiones y que se refleja en un menor costo de vida a diferencia de las regiones sujetas a una tasa general. Tener exenciones puede ser vista como una inequidad tributaria, ya que mientras algunos contribuyentes pueden acreditar el IVA, otros están obligados a absorberlos. Situación que se traslada y se refleja en el precio final de los productos.

En palabras más concisas, podemos decir que tener una estructura del IVA diferenciada en sus tasas, incentiva al arbitraje entre ellas y así minimizar el IVA o en su caso, buscar un saldo a favor. Por otro lado, esta diferenciación también tiene impactos en la distribución del ingreso. Hablando de los alimentos y las medicinas, en términos absolutos, quien recibe la mayor parte de

este beneficio fiscal son los estratos de mayores ingresos, mientras que en términos relativos, vienen siendo las familias de bajos ingresos las que más se ven beneficiadas puesto que son éstas las que destinan la mayor parte de sus ingresos en la compra de estos bienes.

Hablando de las implicaciones y consecuencias de este impuesto en las finanzas públicas, podemos hablar básicamente de la merma considerable que se produce por la forma de su estructura. Por una parte se tiene la merma de ingresos por el lado de una tasa fronteriza, otra del cero por ciento y otra por las exenciones.

De acuerdo con el presupuesto de gastos fiscales 2008, los subsidios entregados a la sociedad a través del sistema tributario por concepto de este impuesto, asciende a 210,131 millones de pesos, equivalentes al 2.02 por ciento del PIB (Anexo, cuadro 3 y 4), casi la mitad de lo que se recaudó para el 2008.

Autores como Fausto (2004) han manifestado que la existencia de diferentes tasas impositivas en la estructura del IVA no solo provoca mermas sino que también aumenta los gastos de las autoridades fiscales en el diseño de instrumentos de fiscalización debido a que en la economía, la lista de bienes y servicios con tratamientos preferenciales es muy variada y extensa, ya que existen dificultades para ubicar a los bienes en tasa cero, en tasas exentas o en tasas fronterizas y porque son variados los insumos que suelen utilizar las empresas en sus procesos productivos; insumos que pueden estar inmiscuidos en una, dos o más clasificaciones.

De esta manera, podemos decir que las modificaciones en los patrones de consumo, producción e inversión así como los ingresos dejados de recaudar por la existencia de diferencias en los tratamientos del IVA son los puntos más relevantes. Sin embargo, no se puede dejar de lado el hecho de que la mayoría de las economías cuenta con este tipo de estructuras. Si bien el IVA ha sido adoptado en la mayor parte de los países, con frecuencia presenta deficiencias porque es incompleto en su aplicación ya que muchos sectores quedan fuera de la red del IVA.

Es común observar que la mayoría de los países de la OCDE han adoptado dos o más tasas para el IVA. Estas tasas múltiples han resultado atractivas desde un punto de vista político porque aparentemente van dirigidos a satisfacer problemas de equidad, sin embargo, autores como Tanzi (2004), ha manifestado que el precio por satisfacer objetivos de equidad mediante múltiples tasas del IVA puede resultar mayor debido a un mal entendimiento en la utilización de este impuesto.

3. ¿GASTO FISCAL O GASTO DIRECTO?

Para dar fin a este capítulo, se rescatan algunas de las ideas más importantes que le han dado pie al desenvolvimiento de este trabajo.

Una de las inquietudes que impulsaron este tema, no ha sido generar debate de qué es mejor, si el gasto fiscal o el gasto directo. Indiscutiblemente ambos son importantes y tienen sus respectivos beneficios y aplicaciones, de la misma manera en que cada uno de ellos responde de determinada manera y resulta ser más eficiente en determinadas circunstancias y para determinados objetivos de política económica aunque si habláramos un poco más de la necesidad de mayor transparencia y rendición de cuentas en los movimientos de la hacienda Pública, quizá podríamos caer en el estigma de que es mucho mejor el gasto directo, puesto que este lleva un mejor control y más exacto en la cantidad de recursos aplicados en las actividades.

Si bien es cierto que la ventaja del gasto directo es su mayor transparencia en su aplicación, también es cierto que desaparecer el gasto fiscal para darle paso a la exclusividad del gasto directo, implica una mayor necesidad de recursos, que por poner un ejemplo, hablando del IVA, la recaudación del fisco por este concepto tendría que aumentar en un 50.0 por ciento. Esto quiere decir, que un mayor gasto implica necesariamente un mayor número de impuestos. Y si en la actualidad es precisamente ese uno de los mayores problemas del fisco; la recaudación de impuestos; se presenta como una opción no muy viable. Es por esta sencilla razón que en ocasiones la principal actividad del fisco no solo se limita a la recaudación y surge a la luz la necesidad de estos gastos fiscales; sacrificar ingresos, dejar de recibir por alcanzar la consecución de un objetivo de política que encuentra mejores ventajas mediante este método.

Sin embargo, como se tocó en el capítulo dos, el hecho de que una de las características negativas de los gastos fiscales sea su poca transparencia y su poca o escasa contabilidad exacta se presta fácilmente al manejo equivoco o de conveniencia de determinados grupos de poder que buscan hacerse de ventajas fiscales de forma legal mediante el sistema fiscal, y que es por este hecho que la existencia de los gastos fiscales es vista tan críticamente.

Con lo anterior, no se trata de juzgar, de señalar o de sentenciar cuál es el que debe dominar sobre cuál. Se trata de entender, de buscar qué es lo que más le conviene a la hacienda pública para hacerse de mayor cantidad de recursos sin la necesidad de llegar al extremo más

criticable por la sociedad: mayor necesidad de ingresos, mayor cantidad de impuestos injustificables.

Como se observó en el capítulo uno de este trabajo, una de las justificaciones de la participación del Estado en la economía es la existencia de actividades en las cuales el mercado por si solo nunca actuaría o no lo haría eficientemente puesto que como agente privado que busca la maximización de su beneficio, no encuentra una retribución satisfactoria. Entonces, es en estas actividades donde el Estado debe tomar un papel protagónico. Es en este tipo de actividades, sustentadas en la existencia de los bienes públicos, donde a consideración debe predominar la actuación del gasto directo, del gasto público. Dejando el campo de actuación de impulso y desarrollo de conductas o actividades la actuación de los gastos fiscales. Es decir, antes que nada, en primer instancia se deben tener claros cuales son los objetivos de política económica a seguir. Se debe tener claro qué es lo que se quiere lograr, a dónde se quiere llegar, para después pensar en el ¿Cómo?

La clase política encargada de la aplicación de los recursos públicos, es la que en primer instancia debe tener claro a dónde se quiere llegar, para que de esta forma puedan estos mismos analizar cuáles son los diferentes instrumentos con los que cuentan para cumplir de la manera más satisfactoria y sin producir alteraciones en el sistema los objetivos que se persiguen, teniendo en cuenta que si lo que se busca es lograr mayor seguridad jurídica o nacional, la mejor manera de llegar a ella es mediante la correcta aplicación del gasto público en seguridad y la creación de las instancias correspondientes que protejan dicha garantía y que sí lo que se pretende es impulsar al sector agropecuario, teniendo en cuenta que para hacer hay que tener, la mejor manera de hacerlo es quizá el beneficio para estos en la adquisición de las herramientas o insumos necesarios para crecer.

En temas anteriores se demostró que los gastos fiscales han pasado a representar del 2002 al 2008 de un 5.33 a un 7.41 por ciento del PIB, donde el IVA representa un 2.2 por ciento. En lo que respecta a su estructura, por concepto de tasa cero, esta participa con un 1.45 por ciento. De acuerdo a datos recogidos por la Encuesta Nacional de Ingreso Gasto de los Hogares 2008, para ese año, se contabilizaron más de 26.73 millones de hogares que divididos por deciles de hogar por concepto de gasto, el decíl I erogó en promedio trimestralmente 6 mil 725 pesos por hogar mientras que el decíl X de los hogares erogó 60 mil 880 pesos en promedio por hogar como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 5. Gasto corriente total promedio trimestral por hogar, por deciles de hogar. Precios constantes de 2008					
Deciles de hogar	2000	2002	Año 2004	2006	2008
Total de Hogares	233,667,479	24,531,631	25,561,447	26,541,327	26,732,594
I	4,699	4,630	5,790	6,552	6,725
II	7,550	7,814	8,412	9,888	9,493
III	9,883	10,132	11,336	12,105	11,690
IV	11,964	11,964	13,362	14,049	13,840
V	14,738	14,653	15,849	17,049	16,211
VI	17,333	17,607	17,935	20,233	18,945
VII	21,187	20,701	21,933	23,711	21,557
VIII	25,369	25,957	26,699	29,275	25,754
IX	33,355	35,083	37,549	38,792	34,746
X	80,785	74,514	75,162	79,339	60,880
TOTAL	22,686	22,305	23,403	25,179	21,984

FUENTE: Encuesta Nacional de Ingreso Gasto de los Hogares 2008.

Haciendo uso de esta encuesta, se realizó un ejercicio simple que permitió dar cuenta del gasto de estos hogares en productos gravados a una alícuota del cero por ciento, y que suponiendo una tasa general del 15.0 por ciento en estos productos, se encontró que al trimestre, el decil I, recibió un subsidio por 1.27 millones de pesos al 2008. Es decir, al mantener los hogares el mismo patrón de gasto en estos productos pese la aplicación de una tasa del 15.0 por ciento, éstos hubieran visto afectado su consumo en los valores representados por la última columna de la tabla 6. Con esto se dirá que el subsidio otorgado, con una tasa del 15.0 por ciento podría haber impactado cerca de un 0.77 por ciento al PIB³⁵. Sin embargo no se pueden dejar de lado aspectos importantes; como se mencionó anteriormente en el hecho de que con la eliminación de un gasto fiscal no implica por sí mismo un aumento de la recaudación en esa misma magnitud y por otro lado; bien es cierto que las críticas a esta unificación se dirigirían al hecho de que esto implicaría hacer del IVA un impuesto regresivo, ya que cerca del ochenta por ciento del gasto de los hogares del decil I, está destinado a la adquisición de este tipo de productos, caso contrario con el decil más alto, cuyo impacto es del 8.0 por ciento de su ingreso. Por tanto, la aplicación de este criterio, afectaría en mayor medida a los deciles de menor ingreso en primera instancia.

³⁵ PIB 2008 a precios corrientes de 12, 218, 270, 456. INEGI

Tabla 6. Subsidio total trimestral nacional en deciles de hogar, por gasto corriente en alimentos. 2008

Deciles de hogar	Ingreso Corriente Monetario	Gasto Corriente Monetario	Subsidio por IVA 15%
I	10,676,536.2	8,485,103.6	1,272,765.5
II	20,617,903.9	10,677,514.9	1,601,627.2
III	28,505,447.6	12,024,267.8	1,803,640.2
IV	36,202,974.3	13,487,592.5	2,023,138.9
V	45,106,710.3	14,905,856.3	2,235,878.4
VI	56,635,635.8	16,478,475.9	2,471,771.4
VII	71,681,749.6	17,364,609.0	2,604,691.4
VIII	91,254,605.6	18,211,705.8	2,731,755.9
IX	130,407,373.3	20,647,105.9	3,097,065.9
X	294,885,476.8	23,682,197.2	3,552,329.6
TOTAL	785,974,413.4	155,964,428.9	23,394,664.3

FUENTE: Encuesta Nacional de Ingreso Gasto de los Hogares 2008.

Si a lo anterior le sumamos las devoluciones a las que da paso este impuesto, y donde el IVA explica cerca del 78.0 por ciento de las devoluciones efectuadas por el gobierno a los contribuyentes³⁶ podríamos entender cómo esta alícuota está dañando las finanzas públicas. Sin embargo, ¿cómo podemos contrarrestar este efecto regresivo en la aplicación de esta alícuota a estos productos? Una medida fácil, pero no por ello del todo sencilla, sería la de una mejor dirección de los programas sociales, es decir, en un mejor papel protagónico del gasto público, dándole paso a la reconsideración de este subsidio poco transparente en su dirección aparentemente focalizada, para darle paso a un subsidio o erogación más directa por parte del gobierno.

Esta necesidad, se presenta necesaria toda vez que de acuerdo al Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, en su Informe de Evaluación de la Política de Desarrollo Social 2008, estimó que del 2006 al 2008 los mexicanos que se encontraban en situación de pobreza alimentaria³⁷ pasó de 13.8 a 18.3 por ciento. Esto representó pasar de casi 14.7 a 20.2 millones de personas a nivel nacional.

³⁶ Informe trimestral sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública (Anexos) de la SHCP, 2009

³⁷ La pobreza alimentaria es entendida como aquella situación que impide obtener una canasta básica alimentaria aun si se hiciera uso de todo el ingreso disponible en el hogar para comprar los productos de esta canasta básica.

Si se habla únicamente de que el número de personas en situación de pobreza alimentaria aumentó a 20.2 millones de personas en el 2008, podemos pensar que la tasa preferencias del cero por ciento en la mayor parte de los productos que componen la canasta básica no está beneficiando en gran medida al principal grupo de interés. Podemos entonces pensar que en realidad a quien está beneficiando con mayor impacto es a la población perteneciente de los deciles de población más alto, ¿esto porque?. No cabe duda alguna de que la existencia de la tasa cero beneficia a todo aquel que consuma algún producto gravado bajo esta alícuota, sin embargo, son aquellos estratos de la población con mayores ingresos los que reciben un mayor subsidio.

V. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo de investigación, se brindó un poco más de conocimiento respecto a un concepto que quizá ya se sabía que existía, pero a bien, no éramos del todo conocedores. Este conocimiento permitió adentrarnos más en una proposición que ya es añeja en su existencia pero no por ello, menos vigente: la necesidad de una reforma al sistema tributario capaz de responder a la necesidad de ingresos del sector público.

En este desarrollo temático, se concluyeron puntos de relevancia a través del desarrollo de cuatro momentos argumentales que buscaron que en su explicación consecutiva, lograr el desarrollo de una coherencia temática que facilite la comprensión de los gastos fiscales como una herramienta de política fiscal.

En un primer momento, concluimos que es innegable que tanto en el pasado como en la actualidad, la participación del Estado en la economía se ha visto necesaria. Debe llevarse a cabo esta acción gubernamental para proporcionar aquellos servicios, que por su naturaleza, el sector privado no es capaz de proporcionar y así, aplicar medidas necesarias para resguardar a la sociedad de circunstancias que las coloquen en situación de vulnerabilidad. Lo anterior hace evidente que todas estas acciones no pueden lograrse sin la existencia de recursos percibidos por el Estado vía impuestos principalmente.

En un segundo momento, podemos rescatar cuatro grandes puntos. El primero nos sirve para dar cuenta de un gasto fiscal como otra modalidad más de un gasto público. Esto desde la perspectiva de que pese a que no implica un desembolso directo de efectivo, dejar de percibir ingresos significa una aplicación de los mismos dirigidos a objetivos de política concretos y que como tal, son producto de decisiones políticas. Derivado del punto anterior, un segundo punto nos permitiría razonar que el trato anterior, nos lleva a tratar de hacer más transparente una actuación pública considerada como un “gasto oculto” o “silencioso” por parte del Estado. Sin embargo, este concepto no ha logrado ser plasmado con la suficiente fuerza como para ser reconocido e integrado en los análisis económicos del gasto público ni en la práctica de la presupuestación puesto que la mayoría de los estudios, están enfocados básicamente a su efecto sobre la actividad económica dejando ampliamente de lado, las posibles consecuencias sobre las finanzas de la Hacienda Pública.

Un tercer punto nos dice que para hacer posible la aplicación de un gasto fiscal, previamente fue necesaria la existencia de un hecho imponible en la cual, una autoridad fiscal

determinará una excepción al régimen general vigente de un tributo, un trato a favor o una preferencia y siempre motivado por la existencia de un objetivo de política económica considerada extra fiscal, es decir, de impulso o promoción de conductas o actividades específicas. Un último punto y que se desprende del anterior, y no por ello menos importante, nos permitirá rescatar la idea de que un gasto fiscal siempre responderá a un interés determinado de favorecer a un sector, actividad población en específico. De esta forma, tenemos que su comprensión exige un análisis más completo de su utilización concreta no solo en lo que respecta al ámbito económico sino que también respecto a la actuación política debido a que si lo vemos de una forma fría, el gasto fiscal está siendo utilizado para un financiamiento con sello público en la actividad privada, mientras que el financiamiento de los programas sociales son realizados a través del gasto directo, ya que este es más notorio y sirve como un legitimador de la actuación de la clase política frente a la sociedad.

Para poder llegar al tercer y a un cuarto momento, previamente fue necesario tener presente una idea fundamental. Idea que nos ha hecho enfocar nuestra mirada en el IVA.

Es muy observable que cada vez que se toca el tema de la necesidad de una reforma tributaria que permita al Estado allegarse de mayores recursos, la mirada política se dirige al IVA, pero ¿por qué? Podríamos decir que la tendencia así lo marca. Tendencia guiada por un solo fenómeno: la globalización. Pero ¿Cómo este fenómeno ha desencadenado tal tendencia? La acelerada integración económica derivada del proceso de globalización, ha implicado cada vez más en mayor medida la eliminación de barreras al comercio, es decir, la eliminación de ciertas imposiciones. De esto que la posibilidad de obtener ingresos mediante imposiciones directas no resulta ser la mejor alternativa por ir en contra de la tendencia mundial.

Se pudo observar como el IVA por sí mismo, resulta ser un impuesto complicado en su entendimiento debido a su estructura en la que podemos encontrar diferentes alícuotas de gravamen que buscan hacer más equitativa la distribución del ingreso, sin embargo, en la mayoría de las veces llegan a complicar más el funcionamiento y rendimiento del impuesto no sólo porque abarcan gran cantidad de productos y actividades, también, por la intervención de las decisiones de la clase política mediante reformas que dan entrada a los gastos fiscales en este impuesto.

Es innegable decir que la existencia de diferentes alícuotas en un impuesto afectan la eficiencia en la recaudación impositiva de la Hacienda. Un impuesto con 4 alícuotas de gravamen que pudiendo ser general o de tasa única, se enfrenta a principios como de equidad, ya que no cabe duda que si éste fuera del 15.0 por ciento general, no habría más que la única posibilidad de

recaudar el 15.0 por ciento del producto. Y que si bien ha demostrado que si es de tasa única puede aumentar su eficiencia recaudatoria, también ha demostrado que gravar en Corea, en Argentina, en Perú, en Portugal y en México nunca va a ser lo mismo. Sin embargo, un aspecto común y general en la mayoría de estas economías y quizá un punto a favor de quienes abogan por una verdadera reforma estructural de este impuesto que a decir de ellos, debería ser el más fácil de administrar y el impuesto que más recaude, tener una tasa cero, no está dejando nada bueno a la Hacienda pública más que un agujero más a la coladera fiscal. Un agujero que por cada 100 pesos recaudados, por devoluciones, el erario está dejando ir 40. Y es aquí, cuando quienes abogan por un impuesto general dicen: Es mejor tener una tasa preferencial positiva, pequeña, pero a final de cuentas positiva, que tener un agujero en la coladera. Esta situación, nos ha permitido aceptar la hipótesis planteada por esta investigación en una forma práctica y sencilla, al hecho de que la existencia de esta alícuota tiene un alto impacto en el PIB y que significa a su vez, una merma importante a las finanzas del gobierno y que bien reformar esta alícuota puede implicar un aumento de los ingresos públicos que pueden ser canalizados a programas de ayuda social vía gasto directo aumentando no sólo el ingreso público, también coadyuvando a alcanzar de mejor forma los objetivos de política establecidos y a revertir la regresividad del impuesto por la puesta en práctica de esta reforma.

En esta investigación, no tratamos de decir, son buenos, son malos los gastos fiscales, más bien, tratamos de conocerlos. Tratar de entender que la importancia del crecimiento de este tipo de gastos radica en el punto de que son montos que deja de recaudar la hacienda pública por conceptos de tasas diferenciales en los diferentes impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, regímenes especiales, etc., establecidas en distintas leyes. Si bien los gastos fiscales son montos que se dejan de recaudar, la SHCP estima que a través de ellos se pretende atender objetivos extra fiscales, como el mejoramiento en el nivel de ingresos, el fomento a la inversión y la generación de empleo y el apoyo o estímulo a diferentes sectores, también es bien cierto que esto no es del todo claro y se presenta más que necesario hacer un balance de resultados en el que sea posible observar cuánto le ha costado a la hacienda pública dejar de percibir ingresos y cuánto ha avanzado en estos objetivos extra fiscales y si efectivamente las poblaciones y sectores objetivos son los beneficiados.

Si nos preguntáramos ¿Cuánto es lo que debería recaudar el gobierno por concepto del IVA? La respuesta sería muy sencilla si existiera una tasa única para todas las actividades. Sin embargo, en la realidad podemos observar que la respuesta no se plantea tan sencilla dadas las

variantes impositivas que generan un gasto fiscal y una disminución en los niveles de recaudación de la Hacienda Pública.

En los últimos años, podemos observar que lo más deseable teóricamente sería recaudar lo más cercano a la recaudación potencial de acuerdo a la estructura del impuesto, si consideramos que éste está dividido en 4 alícuotas diferentes, es decir, cerca del 6.3 por ciento, sin embargo ¿Qué ha pasado? Tenemos una recaudación promedio de 4.01 por ciento. Indiscutiblemente, esta diferenciación de gravamen, incide en las mayores posibilidades de elusión y dificultan un mayor y mejor control fiscal, favoreciendo más los delitos fiscales y aumentando así, la merma en los ingresos.

Entonces ¿Cómo mejorar los ingresos públicos por este concepto? ¿La recaudación aumenta si se aumenta la alícuota del IVA? Probablemente sí, pero esto no es una respuesta absoluta. Indudablemente se tendría que dar un aumento en la recaudación, sin embargo, bien es sabido que un aumento en las tasas impositivas genera distorsiones en la economía que facilitan los delitos fiscales, dada la vulnerabilidad del Ingreso ante el aumento de los gravámenes. Con lo anterior, damos mayor fundamento al hecho de que cada vaivén en el nivel de las alícuotas no ha sido suficiente para alcanzar el objetivo: mejorar la recaudación.

Bien podemos decir que la historia no debería ser del pasado. Debería de ser del presente, pero pareciera que no hemos logrado entender eso, ya que las políticas que se necesitan, son aquellas que hagan que los motores del crecimiento realmente comiencen a funcionar. En aras del crecimiento, recortar los impuestos puede alentar la acumulación de capital, aumentar el ahorro, aumentar los niveles de inversión, etc., sin embargo, dado que los ingresos tributarios son para financiar el gasto público hay que tener especial atención en este tipo de políticas. En este sentido, organizaciones como la OCDE, argumentan que la solución no es el recorte de impuestos, más bien, sustentar la estructura impositiva en aquellos impuestos que no incidan o alteren el crecimiento económico y tal es el caso de los impuestos indirectos, es por ello que en los últimos años la idea de la necesidad de una reforma fiscal, se sustenta en un solo ideal: es mejor un impuesto de base amplia que aquel impuesto que pueda tener excepciones o diferenciación en sus tasas.

Con lo anterior podemos pensar que si se va a optar por una estructura tributaria que descansa en los impuestos indirectos porque se va a lograr un aumento de los ingresos públicos, nos podremos encontrar en la posibilidad de mayores recursos y así, encontrarnos en una mejor

posición para dar solución a los principales problemas que aquejan al país, sin embargo, si este nuevo gasto no es focalizado correctamente, la problemática irá en aumento.

Comienza a resultar interesante como los postulados keynesianos y el uso de su política fiscal vuelven a acción en situaciones de crisis y más si se toma en cuenta que eran consideradas ya como relegadas a causa de sus imprecisiones, pero pese a estas críticas, no ha dejado de ser una herramienta fundamental para toda economía y la conducción de sus políticas. Si coincidimos en algo, esto sería en la necesidad de aumentar los ingresos públicos, sin embargo, hace falta corregir esa debilidad en la mente política para la generación de nuevas políticas de acuerdo a cada momento que se viva y a cada economía, ya que las recetas no son universales y donde es preciso tener siempre bien claros cuáles son los objetivos a cumplir y en base a ellos alcanzar ese nivel de ingresos que nos permitan llegar a la meta.

México es uno de los países con menor carga fiscal en el mundo. A pesar de los esfuerzos por modernizar al sistema tributario, tratando de adoptar prácticas internacionales, la recaudación se ha mantenido muy por debajo de los países desarrollados, y a contracorriente de la tendencia de otros países con un nivel de desarrollo similar al de México que han venido incrementando sus ingresos tributarios.

Las excepciones integradas al sistema tributario mexicano, provocan que pierda capacidad recaudatoria. Esta pérdida se muestra preocupante porque se genera en una economía cuyas finanzas públicas se inscriben en un contexto de dependencia hacia los ingresos no recurrentes, fundamentalmente de los ingresos provenientes de las actividades petroleras, cuya mayor presencia en los Ingresos públicos ha permitido una holganza en los esfuerzos políticos por elevar el potencial recaudatorio del sistema fiscal. Por tanto, se presenta como latente la necesidad de fortalecer los ingresos recurrentes del sector público ya que la viabilidad y factibilidad de la compensación de la ausencia de estos ingresos con fuentes no recurrentes, se ha venido minimizando.

Uno de los puntos de referencia más importantes para el análisis de la política fiscal, es el conocimiento del desempeño de los sistemas impositivos de diversos países. Algunos plantean que el fortalecimiento recaudatorio en México podría provenir, más que de cambios en la estructura impositiva, del incremento en la eficiencia de la administración. Con la estructura actual del sistema tributario difícilmente puede pensarse en dos vías alternativas para elevar la recaudación en forma considerable. En realidad, una parte esencial de la ineficiencia administrativa es resultado de la complejidad y falta de generalidad de la estructura tributaria.

Si bien el rezago en la administración tributaria es importante, para que un esfuerzo por mejorarla de resultados significativos, es necesario que vaya acompañado de una simplificación de la estructura tributaria. En este contexto, la experiencia internacional muestra que el incremento en la recaudación debe provenir de una estrategia complementaria en que se fortalezca la estructura legal de los impuestos y se eleve la eficiencia administrativa, no de una estrategia que avance aisladamente ya sea en el diseño de la estructura impositiva, o en el ejercicio de la administración tributaria.

Soluciones pueden haber quizá muchas, pero son pocas aquellas las que puedan hacer menos regresivo este impuesto, sin embargo, puede ser un verdadero apoyo a programas de apoyo y desarrollo social como el de Oportunidades, Seguro Popular, PROCAMPO entre otros más, las vías de acceso y solución a esta problemática por parte del gobierno, donde sea una transferencia directa de éste junto con una mejor focalización de la población objetivo las que permitan abatir la regresividad de esta reforma propositiva.

Anexo Estadístico

Cuadro 1. Tasas y Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado en México y algunos países de la OCDE.

País	Tasa general	Exenciones	Tasa cero	Tasas preferenciales	
México	15%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguros de vida y agrícolas Renta de inmuebles no comerciales Loterías Terrenos y edificios residenciales	Algunos eventos para recaudar fondos Libros y revistas Divisas y metales Derechos de autor Transporte terrestre de pasajeros Agricultura Silvicultura Pesca	Exportaciones Animales no procesados Vegetales no procesados Medicinas Leche Agua y hielo Alimentos salvo salmón y caviar) Maquinaria agrícola Embarcaciones de pesca Servicios agrícolas y pesqueros Mayoreo de oro y plata	Ventas fronterizas (10%)
Dinamarca	25%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro	Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Transporte de pasajeros Servicios funerarios Agente de viajes Renta de inmuebles	Exportaciones Periódicos	
República Checa	22%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios deportivos Seguro y reaseguro	Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Radio y televisión públicas Oferta de empresas	Exportaciones	Alimentos Productos agrícolas Calefacción Transporte personal Medicinas Arte Servicios culturales Lavandería Libros y periódicos Equipo para discapacitados (5%)
Finlandia	22%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros	Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Servicios de actuación Derechos de autor artísticos Artes visuales vendidos por el artista Algunas transacciones de invidentes Cementerios públicos Bayas naturales recolectadas por cuenta propia	Exportaciones Suscripción a revistas y periódicos Embarcaciones y transportes internacional	Alimentos Bebidas no alcohólicas Alimento para animales Medicinas Libros Transporte de pasajeros Hospedaje Licencia de televisión Eventos culturales y deportivos Cine Uso de instalaciones deportivas (8%, 17%)

FUENTE: Revenue Statistics 1965-2001, OCDE (2002).

(Continuación Cuadro 1)

Tasas y Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado en México y algunos países de la OCDE.

País	Tasa general	Exenciones	Tasa cero	Tasas preferenciales	
Francia	20.6%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro	Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios Financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos	Exportaciones	Alimentos Equipo para discapacitados Libros y periódicos Hoteles Entretenimiento Derechos de autor Museos Transporte Hospedaje Agricultura Servicios de alimentos Agua (2.1%, 5.5%)
España	16%	Correo Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Algunos servicios culturales Servicios deportivos	Seguro y reaseguro Renta de inmuebles Servicios financieros Loterías Terrenos y edificios residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Derechos de autor artísticos	Exportaciones	Libros Alimentos Hoteles Restaurantes Medicinas Transporte Servicios funerarios Agricultura Silvicultura Algunos eventos culturales Servicios de limpieza y mantenimiento (4%, 7%)
Turquía	15%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Actividades no comerciales de organizaciones sin fines de lucro Servicios culturales y deportivos Seguro y reaseguro	Renta de inmuebles no comerciales Algunos eventos para recaudar fondos Guarderías Ayuda legal Peajes Servicios municipales	Exportaciones	Productos agrícolas Autos usados Libros y revistas Alimentos básicos Gas natural Educación Cine y teatro (1%, 8%)
Japón	5%	Servicios médicos Actividades caritativas Educación Servicios deportivos Seguro y reaseguro Renta de inmuebles (no comerciales)	Servicios financieros Loterías Terrenos residenciales Algunos eventos para recaudar fondos Servicios de bienestar social	Exportaciones	

FUENTE: Revenue Statistics 1965-2001, OCDE (2002).

Cuadro 2
Principales características de las estimaciones de gastos fiscales en América Latina

	Argentina	Brasil	Chile	Colombia	Ecuador	Guatemala	México	Perú
Fuente	Mensaje del Proyecto de Ley del Presupuesto de la Adm. Nacional	Informe de gastos gubernamentales indirectos de naturaleza tributaria	Informe de las Finanzas Públicas. Proyecto de Ley de presupuesto	Mensaje del Proyecto de Ley del PGN	Gasto Tributario (SRI)	Informe de Gasto Tributario-Proyecto de Presupuesto	Presupuesto de Gastos Fiscales (SHCP)	Marco Macroeconómico Multianual
Carácter Obligatorio	Ley 25.917 de Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal (2004)	Constitución Federal, Art. 165 (1988)	Constitución Política de la República, Art. 19, núm.22	Ley 788, Art. 87 y Ley 819 (2002 y 2003)	No	Compromisos del Pacto Fiscal	Ley de Ingresos de la Federación (desde 2002)	Ley 27.245 de Responsabilidad y Transparencia Fiscal (2000)
Periodicidad	Anual	Anual	Anual	Anual	Anual	Anual	Anual	Anual
Cobertura	Sector Público Nacional	Gobierno Central	Gobierno Central	Gobierno Central	Gobierno Central	Gobierno Central	Gobierno Central	Gobierno Central
Tipo de gastos fiscales	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Deducciones • alícuotas reducidas • regímenes de promoción • pagos con bonos o certificados de crédito fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Deducciones • alícuotas diferenciales • programas de apoyo o promoción • zonas francas 	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Deducciones • alícuotas reducidas • diferimientos • amortización acelerada • regímenes especiales • créditos tributarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Deducciones • Descuentos • exclusiones 	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • deducciones 	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Deducciones • crédito fiscal • franquicias • desgravación arancelaria • TLC • contingentes arancelarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Deducciones • alícuotas diferenciales • diferimientos • subsidios y créditos fiscales • regímenes especiales 	<ul style="list-style-type: none"> • Exoneraciones • Deducciones • alícuotas diferenciales • devoluciones • diferimientos • inafectaciones • créditos • zonas francas
Metodología	Ex post de largo plazo	Ex post de largo plazo	Ex post corto plazo, cambio contemporáneo	Ex post	Ex post	Ex post	Ex post de corto plazo	Ex post de corto plazo
Clasificación	Por tributo (según procedencia y modalidad), Por régimen de promoción económica (según tributo)	Por tributo (según modalidad y región), Por función presupuestaria (según modalidad y región)	Por tributo según modalidad, Por sector u objetivo beneficiado, Por partidas más relevantes	En Renta por: tipo de beneficio, modalidad y tipo de declarante, subsector económico. En IVA: por bien y servicio	En renta: por modalidad, En IVA: por bien y servicio según deciles de ingreso	Por tributo según sector económico y modalidad	Por tributo (según modalidad)	Por sector beneficiado según alcance geográfico, modalidad y tributo

FUENTE: JIMENEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea. *Inversión. Incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. CEPAL- Serie Macroeconómica del Desarrollo No.77. Santiago de Chile, marzo 2009*

Cuadro 3. Presupuesto de Gastos Fiscales, 2003-2008							
(Millones de Pesos)							
Concepto	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
PIB ^{1/}	6,183,700.0	6,573,500.0	7,086,200.0	7,934,400.0	8,991,800.0	9,809,200.0	10,424,200.0
Total	329,445.50	417,348.3	407,142.0	528,873.5	502,225.2	581,123.3	772,364.5
Impuesto Sobre la Renta	167,631.00	215,151.9	227,011.9	336,841.6	295,667.1	296,090.8	252,962.8
Empresarial	52,148.80	102,277.4	118,074.2	214,675.6	177,340.0	142,646.7	159,297.9
Personas físicas	115,482.20	112,874.5	108,937.7	122,166.0	118,327.1	153,444.1	93,664.9
IETU	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	96,306.0
Impuesto al Valor Agregado	104,875.60	124,304.9	142,517.7	158,624.6	174,764.6	210,859.6	210,131.0
Impuestos Especiales	54,989.30	53,641.3	23,369.5	14,445.2	16,848.8	47,581.6	199,121.9
Estímulos fiscales	1,949.60	24,250.2	14,242.9	18,962.1	14,944.7	26,591.3	13,842.8

FUENTE: Elaboración propia en base a los Presupuestos de Gasto Fiscales de la SHCP.

^{1/} Se utilizó el PIB publicado en los Criterios Generales de Política Económica de acuerdo a la metodología establecida por la SHCP para la elaboración de los Presupuestos de Gastos Fiscales.

Cuadro 4. Presupuesto de Gastos Fiscales, 2003-2008														
Concepto	Como porcentaje del PIB							Estructura porcentual						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total	5.33	6.35	5.75	6.67	5.59	5.92	7.41	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
ISR	2.71	3.27	3.2	4.2	3.3	3.0	2.4	50.88	51.55	55.76	63.69	58.87	50.95	32.75
Empresarial	0.84	1.56	1.7	2.7	2.0	1.5	1.5	15.83	24.51	29.00	40.59	35.31	24.55	20.62
Personas físicas	1.87	1.72	1.5	1.5	1.3	1.6	0.9	35.05	27.05	26.76	23.10	23.56	26.40	12.13
IETU	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	0.9	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	12.47
IVA	1.70	1.89	2.01	2.00	1.94	2.15	2.02	31.83	29.78	35.00	29.99	34.80	36.28	27.21
Impuestos Especiales	0.89	0.82	0.3	0.2	0.2	0.5	1.9	16.69	12.85	5.74	2.73	3.35	8.19	25.78
Estímulos fiscales	0.03	0.37	0.2	0.2	0.2	0.3	0.1	0.59	5.81	3.50	3.59	2.98	4.58	1.79

FUENTE: Elaboración propia en base a los Presupuestos de Gasto Fiscales de la SHCP y el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.

Cuadro 5. Presupuesto de Gastos Fiscales: IVA, 2003-2008

(Millones de pesos)

Concepto	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total	104,875.60	124,304.9	142,517.7	158,624.6	174,764.6	210,859.6	210,131.0
Tasa cero	82,799.80	90,848.60	104,039.60	115,858.10	128,340.00	155,476.90	151,672.20
Alimentos	70,061.30	75,923.90	86,876.80	96,323.60	105,285.00	127,882.50	122,192.50
Medicinas	6,183.70	5,850.40	6,590.20	7,775.70	9,747.10	11,702.40	13,290.90
Libros, periódicos y revistas	5,318.00	4,404.30	5,031.20	5,554.10	6,141.40	7,338.30	7,724.40
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.a	3,286.80	3,755.70	4,205.20	4,100.30	4,894.80	4,972.30
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	n.d	n.d	368.50	412.60	422.60	510.10	542.10
Otros Productos	1,236.80	1,183.20	1,417.20	1,586.90	2,643.60	3,148.80	2,950.00
Exentos	14,408.00	25,636.70	29,266.10	32,531.10	34,609.40	41,335.90	43,395.80
Servicios Médicos	13,604.00	1,511.90	1,700.70	1,904.30	2,274.90	2,727.00	2,887.50
Servicios de enseñanza	6,369.20	10,057.50	11,550.50	12,774.40	13,856.40	16,685.40	17,762.80
Servicios de transporte público terrestre de personas	5,503.50	6,639.20	7,511.40	8,410.50	9,522.30	11,231.50	10,695.20
Espectáculos públicos	432.90	525.90	637.80	714.10	665.40	794.50	1,094.50
Vivienda	n.a	6,902.20	7,865.70	8,727.80	8,290.40	9,897.50	10,955.80
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	742.00	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Tasa de 10% en región fronteriza	7,667.80	8,019.60	9,212.00	10,235.40	11,815.20	14,046.80	15,063.00
Baja California	n.d	2,695.10	3,096.70	3,443.50	3,974.40	4,257.20	4,565.80
Baja California Sur	n.d	341.80	389.70	436.40	503.50	539.50	583.80
Quintana Roo	n.d	736.20	850.30	944.20	1,088.00	1,442.00	1,553.20
El resto	n.d	4,246.50	4,875.30	5,411.30	6,249.30	7,808.10	8,360.20

FUENTE: Elaboración propia en base a los Presupuestos de Gasto Fiscales de la SHCP.

Cuadro 6. Presupuesto de Gastos Fiscales: IVA, 2003-2008														
Concepto	(porcentaje del PIB)							(Estructura porcentual)						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total	1.70	1.89	2.01	2.00	1.94	2.15	2.02	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
Tasa cero	1.34	1.38	1.47	1.46	1.43	1.59	1.46	78.95	73.09	73.00	73.04	73.44	73.73	72.18
Alimentos	1.13	1.15	1.23	1.21	1.17	1.30	1.17	66.80	61.08	60.96	60.72	60.24	60.65	58.15
Medicinas	0.10	0.09	0.09	0.10	0.11	0.12	0.13	5.90	4.71	4.62	4.90	5.58	5.55	6.33
Libros, periódicos y revistas	0.09	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	5.07	3.54	3.53	3.50	3.51	3.48	3.68
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	n.a	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	n.a	2.64	2.64	2.65	2.35	2.32	2.37
Servicios de hotelería para congresos, convenciones	n.d	n.d	0.01	0.01	0.00	0.01	0.01	n.d	n.d	0.26	0.26	0.24	0.24	0.26
Otros Productos	0.02	0.02	0.02	0.02	0.03	0.03	0.03	1.18	0.95	0.99	1.00	1.51	1.49	1.40
Exentos	0.23	0.39	0.41	0.41	0.38	0.42	0.42	13.74	20.62	20.54	20.51	19.80	19.60	20.65
Servicios Médicos	0.22	0.02	0.02	0.02	0.03	0.03	0.03	12.97	1.22	1.19	1.20	1.30	1.29	1.37
Servicios de enseñanza	0.10	0.15	0.16	0.16	0.15	0.17	0.17	6.07	8.09	8.10	8.05	7.93	7.91	8.45
Servicios de transporte público terrestre de personas	0.09	0.10	0.11	0.11	0.11	0.11	0.10	5.25	5.34	5.27	5.30	5.45	5.33	5.09
Espectáculos públicos	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.41	0.42	0.45	0.45	0.38	0.38	0.52
Vivienda	n.a	0.11	0.11	0.11	0.09	0.10	0.11	n.a	5.55	5.52	5.50	4.74	4.69	5.21
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	0.01	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	0.71	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Tasa de 10% en región fronteriza	0.12	0.12	0.13	0.13	0.13	0.14	0.14	7.31	6.45	6.46	6.45	6.76	6.66	7.17
Baja California	n.d	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	n.d	2.17	2.17	2.17	2.27	2.02	2.17
Baja California Sur	n.d	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	n.d	0.27	0.27	0.28	0.29	0.26	0.28
Quintana Roo	n.d	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	n.d	0.59	0.60	0.60	0.62	0.68	0.74
El resto	n.d	0.06	0.07	0.07	0.07	0.08	0.08	n.d	3.42	3.42	3.41	3.58	3.70	3.98

FUENTE: Elaboración propia en base a los Presupuestos de Gasto Fiscales de la SHCP.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

LIBROS

- CABALLERO, Emilio. Los Ingresos Tributarios de México, Editorial Trillas, México 2009
- CUADRADO, Juan. Política Económica: Elaboración, objetivos e instrumentos, McGraw-Hill Interamericana, España 2006
- DELGADO DE CANTÚ, Gloria. México, estructuras política, económica y social. Prentice Hall-Pearson, México, 2003
- ESPINOSA, Juan. Reflexiones sobre el sistema fiscal español. Ed. Cortes Españolas, Madrid. 1969
- FRIEDMAN, M y FRIEDMAN, R. Libertad de elegir. Hacia un nuevo liberalismo económico. Ediciones Orbis, S.A., Barcelona 1983
- KEYNES, J.M. Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero, Fondo de Cultura Económica, México, 1980.
- KEYNES, J.M. "El final del laissez-faire", en Ensayos sobre intervención y liberalismo, Orbis, Barcelona, 1986.
- MUSGRAVE, R.A y MUSGRAVE P.B. Hacienda Pública Teórica y Aplicada, McGraw-Hill, Madrid, 1992
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Una nueva Política Fiscal y Tributaria para México. Departamento de Economía y Centro para Política y Administración Tributaria, 2007
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Estudio de la OCDE sobre el proceso presupuestario en México, 2009
- RICARDO, David. Principios de Economía Política y Tributación, Fondo de Cultura Económica, México, 1973
- SÁNCHEZ, Arnulfo. Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado. 4ª Edición. México: Ediciones Fiscales Isef, 2005
- SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Fondo del Cultura Económica, México, 1977
- SMITH, Adam. La teoría de los sentimientos morales, Alianza Editorial, Madrid, 1997
- STIGLITZ, J.E. Economía, Ariel, Barcelona. 1993
- STIGLITZ, J.E. Economía del sector público, Antoni Boch, Barcelona. 2000
- TOBIN, J. Política económica nacional (Ensayos), Fondo de Cultura Económica, México 1972

PÁGINAS DE INTERNET

- ARRIJOA VIZCAÍNO ADOLFO. Principios Constitucionales en Materia Fiscal. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/13/pr/pr9.pdf>
- BURMAN, Leonard. Is the Tax expenditure concept still relevant? National Tax Journal. Reproduced by permission of National Tax Association, 2003 <http://www.taxpolicycenter.org/publications/url.cfm?ID=410813>
- DAVIE, Bruce. Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System," National Tax Journal, Vol. 47, No.1, 1994 en <http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/managerial-accounting-profit-planning/429914-1.html>

ARTÍCULOS

- ALTSHULER, Rosanne y DIETZ D. Robert. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research. 1050 Massachusetts Avenue. Cambridge, MA 02138, August 2008
- APORTELA, Fernando y WERNER, Alejandro. La Reforma al Impuesto al Valor Agregado de 1995: Efecto inflacionario, incidencia y elasticidades relativas. Documento de investigación No. 2002-1. Dirección General de Investigación Económica, Banco de México, 2002
- ASTUDILLO MOYA, Marcela. Algunas consideraciones sobre la Nueva Hacienda Pública ¿Distributiva? en Momento Económico. Núm. 119, Enero-Febrero, pp. 18-23 2002
- BAITLETT, Bruce. The end of Tax expenditures as we know them? Institute for Research on the Economics of Taxation, Policy Bulletin N° 84. 2001
- BORIS I. Bittker. Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget, 22 National Tax Journal 244, 1969
- CANTALÁ, David, et. al. Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas, Colegio de México, 2005.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. El Ingreso Tributario en México. Cámara de Diputados, Palacio Legislativo de San Lázaro, México, D.F 2005
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Tendencias del Sistema Tributario Mexicano. Cámara de Diputados, Palacio Legislativo de San Lázaro, México, D.F 2007a

- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Presupuestos de Gastos Fiscales 2002-2007. Cámara de Diputados, Palacio Legislativo de San Lázaro, México, D.F 2007
- Congressional Research Service. Tax Expenditures: Compendium of Background Material on Individual Provisions, Committee on the Budget, United States Senate, 107th Congress, 2nd Session, Senate report 107-80, 2002
- ESPINO, Rodolfo. Materiales para una teoría del gasto fiscal, en Revista del Foro Canario, nº 78, pp. 41-62. 1990
- Fondo Monetario Internacional. ¿De qué manera promueve el FMI una mayor transparencia fiscal? Ficha técnica del 19 de Febrero 2008
- GARCÍA-ALBA, Pascual. La estructura del IVA en México. Análisis Económico, tercer cuatrimestre, año/vol. XXI, número 048. Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, Distrito Federal, México pp. 121-138, 2006
- GARCÍA, Marco. Los Beneficios fiscales: Instrumentos para el fomento de la Investigación y el Desarrollo, CDHEM, IJ-UNAM, Serie Doctrina Jurídica, No. 107 1º ed. 2002 pp. 105-109
- GIL DÍAZ, Francisco y THIRSK, Wayne. La prolongada reforma fiscal de México. Gaceta de Economía, Suplemento. Año 5, Núm. 9
- GIL, Gerardo. El establecimiento del Impuesto al Valor Agregado en México. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva serie Año X. Núm. 30 Septiembre-Diciembre 1977.
- GOODE, Richard. "Economic Definitions of income", en PECHMAN (ed.) pp. 1-30. 1977
- GÓMEZ, J.C. Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión, publicado "Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas", CEPAL, Santiago de Chile, 2006.
- GOYZUETE, Eduardo. Breve antecedente del Impuesto al Valor Agregado, en su origen mundial y principalmente nacional. Nuevo Consultorio Fiscal. Núm. 419, FCA-UNAM, México, 2007.
- GUTIÉRREZ, Deyanira y MILLA, José. IVA, acreditamiento, requisitos y modalidades. Nuevo Consultorio Fiscal Núm. 384 FCA-UNAM México pp. 15-38, 2004
- HERNÁNDEZ, Fausto, ZAMUDIO Andrés y GUERRERO Juan Pablo. Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo? Centro de Investigación y Docencia Económicas. México
- HERNÁNDEZ, Fausto y ZAMUDIO Andrés. Evasión Fiscal en México: El caso del IVA. Centro de Investigación y Docencia Económicas. México, 2004.
- HUNGERFORD, Thomas. Tax expenditures: Trends and Critiques. Congressional Research Service. Report for Congress, 2006.
- JIMÉNEZ, Juan y PODESTÁ, Andrea. Inversión, Incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. CEPAL-Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 77, Santiago de Chile, 2009
- MARTNER, Ricardo. Las finanzas públicas y el pacto fiscal en América Latina. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social. CEPAL, Santiago de Chile, 2008
- MAYER, Carlos. El reto interno: balance fiscal en un contexto democrático. Gaceta de Economía, Suplemento. Año 5, Núm. 9. Pp. 209-225. 1999
- RAMÍREZ, Eduardo. Crítica a la estructura tributaria actual en México, en Contaduría y Administración, Núm. 223, México, FCA-UNAM, septiembre pp. 113-134, 2007
- RAMÍREZ, Eduardo. La Reforma Fiscal. Una cuenta pendiente. Nuevo Consultorio Fiscal. Núm. 487 FCA-UNAM México, 2009
- RAMÍREZ, Eduardo. La Reforma Fiscal en México: Un camino acotado por la Teoría y la Práctica Fiscal en un Contexto Globalizado. Ponencia en el Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, FCA-UNAM, 2009
- RAMÍREZ, Eduardo. Salir de la crisis a través de la tributación: ¿Una decisión equivocada en México? Ponencia en el Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, FCA-UNAM, 2010
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Presupuesto de Gasto Fiscal.2002-2008
- STIGLITZ, J.E. y GREENWALD, Bruce. Externalities in economies with Incomplete Information and Incomplete Markets en The Quarterly Journal of Economics, Volume 101, 1986
- TANZI, Vito. La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. Documento de divulgación – IECI- 06. 2004
- TANZI, Vito. The Economic Role Of The State In The 21st Century. Cato Journal, Vol. 25 No. 3 Cato Institute. 2005
- WERNER, Alejandro y URSÚA, José. La Reforma Fiscal en México: Una asignatura pendiente. INDETEC Trimestre Fiscal No. 84, México, pp. 239-276. 2005

ÍNDICE DE CUADROS, TABLAS, GRÁFICAS Y FIGURAS

CUADROS

Cuadro 1. Estructura General de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 2010	70
Cuadro 2. Bienes y Servicios sujetos a tasa cero y exentos	73

TABLAS

Tabla 1. Estructura de los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal 1980-2009	81
Tabla 2. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado 1980-2009	84
Tabla 3. Índice de productividad del IVA en algunos países de la OCDE, 2000	85
Tabla 4. Índice de productividad del IVA en algunos países de AL, 2000	86
Tabla 5. Gasto corriente total promedio trimestral por hogar, por deciles de hogar	104
Tabla 6. Subsidio total trimestral nacional en deciles de hogar, por gasto corriente en alimentos, 2008	105

GRÁFICAS

Gráfica 1. Ingreso del Sector Público Presupuestario como proporción del PIB	80
Gráfica 2. Estructura de los Ingresos Presupuestarios del Sector Público	80
Gráfica 3. Ingresos Tributarios del Sector Público	82
Gráfica 4. Participación de los Ingresos Petroleros y no Petroleros en los Ingresos Presupuestarios	82
Gráfica 5. Recaudación del IVA	83
Gráfica 6. Ingresos Brutos y Devoluciones	90
Gráfica 7. Gastos Fiscales como proporción del PIB	97
Gráfica 8. Estructura porcentual de los Gastos Fiscales 2002-2008	98
Gráfica 9. Gastos Fiscales. IVA	99

FIGURAS

Figura 1. Reformas al IVA	78
---------------------------	----