



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ECONOMÍA

**EVOLUCIÓN DE LOS GASTOS FISCALES
EN MÉXICO EN EL PERIODO 2000-2012**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN ECONOMÍA

P R E S E N T A:

JORGE CARRETO TRUJILLO

ASESOR: LIC. RUBÉN ANTONIO MIGUEL



CUIDAD UNIVERSITARIA, D.F. MAYO DE 2014



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.

Agradecimientos

Este trabajo se lo dedico a mi Madre Pilar Trujillo Arias, que día a día me da el mejor ejemplo y me impulsa a alcanzar las metas que me he propuesto, siempre confió en que a cada mal paso que daba habría de dar una par de pasos más que corregirían lo que había hecho mal.

A mi hermana Diana Melissa Zermeño Trujillo, que a su corta edad es un ejemplo de fortaleza, entrega, pasión, sabiduría, y el motor que siempre me inspira a esforzarme un poco más allá del límite.

A mis tías Martha Trujillo Arias, Magdalena Trujillo Arias y Teresa Trujillo Arias, quienes son el pilar más importante en mi formación personal y que siempre han estado a mi lado para darme su mano cuando las he necesitado.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1	5
ACERCA DE LOS GASTOS FISCALES	5
Sobre el origen de los gastos fiscales.....	5
Criterios.....	7
Taxonomía	10
Clasificación.....	12
Métodos de estimación	13
Incidencia Macroeconómica.....	16
Equidad y Distribución del Ingreso.....	20
La paradoja de los gastos públicos y los gastos fiscales.	23
CAPÍTULO 2	28
FUNDAMENTO JURÍDICO	28
Marco Jurídico	28
De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	29
De la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT).....	32
De la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria	34
De la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)	34
De la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	40
De la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	47
De la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).....	53
CAPÍTULO 3	59
PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES EN MÉXICO Y LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL	59
La experiencia mexicana.	59
Su función.	68
Definición de Gastos Fiscales	69
Sobre la estructura “normal”.	70
Su Estimación	74
Tipos de tratamientos diferenciales.....	75

La experiencia internacional.	75
Argentina.....	76
Brasil.....	77
Perú	79
La base gravable de los impuestos.....	88
El crecimiento económico y su relación con los gastos fiscales	91
CAPÍTULO 4	95
IMPACTO ECONÓMICO.....	95
El proceso presupuestario en México.	95
Evolución de la Política y Disposiciones Fiscales de los Ingresos Tributarios en México en el periodo 2000 – 2006	97
Evolución de los Gastos Fiscales en el periodo 2002 – 2006.....	105
Evolución de la Política y Disposiciones Fiscales de los Ingresos Tributarios en México en el periodo 2007 – 2012	116
Evolución de los Gastos Fiscales en el periodo 2007 – 2012.....	126
CONCLUSIONES.....	141
Bibliografía	147

INTRODUCCIÓN

Sin bien la necesidad de incrementar los ingresos públicos en México es un tema que está en la agenda desde hace varias décadas, en los últimos dos sexenios fue muy evidente el énfasis que se imprimió a la necesidad de incrementar los ingresos públicos para hacer frente a mayores necesidad de gasto. De forma reiterada durante el sexenio de Vicente Fox y Felipe Calderón al momento de presentar el paquete económico se subrayó dicha posibilidad.

De forma paralela a la discusión sobre el sistema fiscal en México, durante el periodo el periodo que estuvo el PAN en la presidencia, emergió un instrumento de política pública vinculada al costo que representan todos los tratos preferenciales a los distintos agentes económicos, que distorsionan el sistema fiscal mexicano.

A principios del presente milenio, emerge el presupuesto de gastos fiscales como un insumo más a la discusión anual de que cobrar y que elementos de política pública utilizar para apoyar o beneficiar ciertos sector económicos.

De acuerdo a los documentos oficiales en la materia, el presupuesto de gastos fiscales sirve como referente cuantitativo de la carga impositiva a la que se renuncia

para beneficio de sectores económicos o de la población en aras de reactivar el mercado interno.

El presupuesto de gastos fiscales no es un instrumento que se use a partir de este periodo, lo novedoso es que las instituciones del gobierno publiquen anualmente una estimación sobre el mismo, con el propósito de brindar mayor información a los agentes económicos y por qué no a los actores políticos.

A nivel internacional distintos organismos internacionales han subrayado que México es una de las economías con menor recaudación en el Mundo, con un nivel de recaudación menor al de países con igual desarrollo económico en América Latina como Argentina, Chile o Brasil y al final de la lista de los países que integran la OCDE.

Sin menoscabo de reconocer que incrementar la recaudación no solo se limita a la política fiscal, sino más bien a un cambio estructural que detone el crecimiento económico y por ende el crecimiento del empleo y de los salarios, la reducida recaudación en México limita la disposición de recursos en actividades de alto impacto o de beneficio social. Lo anterior se aguzada cuando más haya de incrementar la recaudación lo que ha incrementada el número y monto de los tratos preferenciales.

Por anterior, la presente investigación busca subrayar los elementos característicos que integran el presupuesto de gastos fiscales en el periodo 2000-2012. Para ello, en el primer apartado se presentan la discusión teórica-metodológica que se registra a nivel mundial y nacional; se incluye el origen, criterios, taxonomía, clasificación y métodos de estimación más usados, y se subraya la incidencia macroeconómica de los gastos fiscales.

En el entendido que al ser el presupuesto de gastos fiscales una desviación de normas jurídicas creadas exprefeso para recaudar, en el segundo capítulo se incluye el análisis jurídico necesario para explicar y comprender como desde la Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria se posibilita la existencia de dichas desviaciones a las normas. Asimismo, se enfatizan en elementos particulares que son violentados por tipo de impuesto.

El capítulo tercero incluye un análisis de la recaudación en México y a nivel internacional con el propósito de visualizar el impacto de los gastos fiscales en la recaudación nacional. En dicho apartado se busca destacar la función económica que se le ha dado para detonar sectores económicos subsumidos, estratégicos o de impacto social en las economías.

El análisis temporal del comportamiento del presupuesto de gastos fiscales en el periodo 2000-2012 se presente en el cuarto apartado, en el cual, sin ánimo de entrar en profundidad sobre el contexto macroeconómico en el que se desarrolla, se incluyen los principales elementos de política y disposiciones fiscales de los ingresos tributarios, subrayando su participación en el producto interno nacional y destacando el balance que arroja.

Por últimos, se incluye un apartado con conclusiones que se obtuvieron de la investigación subrayando que no se pretende realizar un análisis pormenorizado del contexto macroeconómico ni político en el que se registran los cambios al presupuesto de gasto fiscales. Por lo contrario, se busca subrayar la orientación que le imprime el gobierno para ampliar las distorsiones a la estructura fiscal. Asimismo, se incluyen sugerencias para los siguientes años, algunas de ellas, ya fueron consideradas en la reciente modificación a la estructura hacendaria en México de finales del 2013, sin embargo, para efectos de la presente investigación el periodo estudio concluye en 2012.

CAPÍTULO 1

ACERCA DE LOS GASTOS FISCALES

Sobre el origen de los gastos fiscales

La elaboración de los presupuestos de gastos fiscales, es una práctica internacional que empezó a finales de los años sesenta y a principios de los setenta del siglo XX. En Alemania se elabora desde 1967, en Estados Unidos desde 1974, y esta práctica se generalizó entre los miembros de la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), a fines de la década de los setenta y principios de los ochenta.

Dentro de la teoría hacendaria se reconoce a Surrey Stanley como el autor del término gasto fiscal, que contiene todo género de exenciones, exclusiones, deducciones y bonificaciones de carácter impositivo aplicables en primera instancia al Impuesto a la Renta, posteriormente ampliados a diversas formas de imposición con carácter general¹.

¹ Surrey Stanley: Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure. Cambridge Massachusetts. Harvard University Press. 1973.pag vii

De acuerdo con Stanley el gasto fiscal es un método alternativo adicional de asignación de los recursos públicos, lo cual se puede interpretar como un costo de oportunidad al gobierno.

En su mayoría los gastos fiscales son del tipo incentivos fiscales por tanto podemos asumir que se trata de beneficios fiscales, en favor de los contribuyentes, originados por la disminución autorizada de la renta bruta; crédito fiscal reducido de los impuestos por pagar; reducción en tasas impositivas e impuestos diferidos.

Dentro del campo jurídico-financiero se abordan con dos enfoques, si se mira en el ámbito tributario, se entienden como normas que exentan la aplicación de la tributación; si analizamos desde el gasto presupuestario, lo entendemos como la concesión de mayores disponibilidades de fondos a los contribuyentes.

En congruencia con Braña Pino² las características que deberán ser inherentes a la conformación de todo gasto fiscal son:

1. Legalidad. Deben establecerse y originarse a través de una norma jurídica en el marco impositivo vigente.

² Braña Pino: Los Gastos Fiscales: Concepto y problemática. Madrid No 72. 1981. pp 87-114

2. Excepcionalidad. Se debe determinar el periodo de vigencia, en su inicio y los procedimientos o requisitos de su aplicación.
3. Declaración expresa. Se debe enunciar y dar a conocer a los contribuyentes a través del Diario Oficial de la Federación o el órgano que tenga esta competencia.
4. Finalidad. Se debe incluir en su texto de forma clara y sencilla los propósitos que persiguen con las exenciones y estímulos fiscales.

De esta manera se facilita la diferenciación de los gastos fiscales de algunas otras figuras tributarias, tales como la inmunidad estatal o condonaciones de deudas.

Criterios.

Tomando en como referencia el reporte que realiza la OCDE³. La aplicación de criterios que permitan identificar un gasto fiscal plantean un conjunto de cuestiones teóricas concretas, las cuales aparecen a continuación:

- La unidad contribuyente: en un sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas, la unidad familiar puede ser el individuo, la pareja o la familia. La elección de la unidad es inherente a la estructura fiscal

³ O.C.D.E.:Tax Expenditure. Recent Experiences.1996 y 1984.

generalmente admitido en cada país; gastos fiscales pueden resultar de derogaciones al principio establecido.

- El grado de integración del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades que debe tomarse como norma: se puede pretender que el sistema fiscal de referencia contemple la integración completa del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades o, por el contrario, es posible propugnar que es necesario considerar separadamente el sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas y el del impuesto sobre sociedades.

De la decisión que se tome dependerá a los beneficios distribuidos en los sistemas con tipos en compensación del impuesto pagado por las sociedades en los sistemas de imputación

- La base el impuesto y el ajuste de la misma en función de la inflación: conviene saber si la base del sistema de imposición está constituida por las rentas reales o por las rentas nominales. En este último caso, todo ajuste total o parcial para tener en cuenta la inflación puede ser considerado como un gasto fiscal.

- La penalización por la fiscalidad y los gastos fiscales negativos: los autores que han analizado los gastos fiscales admiten generalmente que las medidas de penalización por la fiscalidad deberán igualmente tenerse en cuenta para definir los gastos fiscales.
- El periodo contable: el periodo contable contemplado por el sistema fiscal de referencia es generalmente el de un ejercicio fiscal y los gastos fiscales son normalmente, valorados para este ejercicio. Sin embargo, las capacidades contributivas pueden distribuirse de forma muy desigual a lo largo de un determinado número de años, pudiendo ser necesaria una fórmula que permita establecer una media de las rentas. El problema es saber cómo tratar estas fluctuaciones de las capacidades contributivas y las disposiciones que se introducen en determinados sistemas fiscales previendo el establecimiento de una media de las rentas.
- La realización: en teoría, en la estructura fiscal normal, una renta debe ser gravada en el momento en que se produce en lugar de cuando se ingresa. Según esta concepción, puede haber gasto fiscal si, por ejemplo, los contribuyentes no están obligados a pagar el impuesto sobre una ganancia de capital hasta que esta no se realiza.

Taxonomía

Resulta necesario identificar las diferentes formas admitidas internacionalmente que pueden adoptar los gastos fiscales. Es por ello que se ahonda más en la taxonomía⁴ de los gastos fiscales a continuación:

- Exenciones fiscales: rentas o fuentes de la renta no comprendidas en la base del impuesto, se utiliza por todos los conceptos de gastos fiscales que benefician al individuo como asalariado. Este mecanismo de exclusión también caracteriza a beneficios fiscales para el individuo como preceptor de pagos de transferencia de renta (concepto de jubilación y asistencia pública) y como inversor (intereses de ahorros para seguros de vida, cuantías mínimas de dividendos, etc.)
- Reducciones Fiscales: Cantidad deducidas de la renta bruta para determinar la renta imponible. La forma operativa en un sentido impositivo es tratar al gasto como una deducción.
- Créditos de impuesto: Implica una deducción no en la base imponible, sino en la cuota íntegra.

⁴ OCDE. op. cit. p 9.

El crédito fiscal permite que cada contribuyente con el suficiente impuesto para absorber el crédito pueda verse favorecido por la deducción del crédito.

Los créditos de impuesto pueden ser recuperables o no recuperables cuando el resultado de aplicarlos excede a la cuantía del impuesto, se les califica de recuperables y en caso contrario no recuperables.

- Reducciones especiales del tipo de gravamen: Tipo reducido que figura en la tasa o tarifa el impuesto a favor de determinados grupos o determinadas actividades.
- Aplazamiento del pago de impuestos: Se plantean explícitamente algún diferimiento o lazos en la fecha de pago de la obligación tributaria, con un propósito específico. También se encuentra los esquemas de inversión que permiten la amortización y depreciación acelerada de las inversiones.

La mayoría de los gastos fiscales no forman parte de la renta imponible o gravable, puesto que son exenciones autorizadas.

Clasificación.

Para Surrey y Stanley, una línea de clasificación general podría dividir los gastos fiscales conforme a los fines de atención: Incentivos para la inversión incluyendo a las actividades mercantiles y los ahorros individuales, medidas de asistencia social que abarcarían la salud, la educación, la caridad, la ancianidad, el tamaño de la familia y otras análogas.

Otra línea de clasificación analiza los gastos fiscales para determinar la función económica de las personas implicadas tales como:

- Consumidores
- Receptores de haberes
- Sueldos y ganancias profesionales
- Auto-empleados

- Receptores de pagos por transferencia o inversionistas

Otra más que es posible mencionar a título orientativo es la ofrecida por Bracewell Milnes Hiskamp⁵, aunque referida a los incentivos fiscales a la inversión. Estos autores diferencian cinco técnicas de aplicación de los incentivos fiscales (exclusión de renta, deducción de renta, deducción de impuesto, aplicación de un tipo reducido y aplazamiento del impuesto) y once medidas concretas de incentivos a la inversión (depreciación acelerada, bonificación en cuanto a la valoración de los activos para el computo del beneficio fiscal; incluyendo métodos favorables de las existencias; reservas libres de impuestos; deducciones; pagos a la inversión; cambios en los tipos impositivos: compensación de pérdidas hacia adelante y hacia atrás; subvenciones a la inversión; empréstitos baratos; subvenciones vía precios; e incentivos negativos).

Métodos de estimación

1. El método de pérdida de Ingresos. Los incentivos fiscales constituyen, desde el punto de vista presupuestario, una especie híbrida que ha dado en llamarse gastos fiscales, esto es, gastos que no llevan asociados pagos en efectivo, sino una renuncia de ingresos tributarios por parte del Gobierno. Por otro lado, existe la teoría fiscal la preocupación por el tema de las reducciones impositivas, en cuanto qué son incentivos para

⁵ Bracewell Milnes Hiskamp, Investment incentives, 1977

estimular las variables claves del crecimiento económico, sin embargo una cesión excesiva de capacidad tributaria sobre de unos dudosos efectos y estímulos sobre el esfuerzo laboral, el ahorro y la capitalización puede resultar riesgoso, porque implica una renuncia de recursos que puede ser importante para las Haciendas Públicas, de por si insuficientes.

Estas pérdidas pueden definirse como el monto de ingresos fiscales que no se perciben a consecuencia de una disposición determinada. La valoración del costo de una desgravación concreta se realiza ex.post.

Este método de la pérdida de ingresos es el más utilizado por aquellos países que se enfrentan fundamentalmente a una insuficiencia crónica de su Hacienda y que pretenden aumentar su presión fiscal reduciendo el esfuerzo fiscal comparativo como el de otros países.

2. El método de las ganancias en Ingresos. La estimación del costo de los gastos fiscales por el método de las ganancias de ingresos es el reverso del método anterior, es una medida ex-ante. Estas ganancias corresponden al ingreso suplementario que puede esperarse obtener por el Gobierno, si una disposición que prevé un beneficio fiscal concreto fuese derogado.

Ahora bien, con la finalidad de obtener una valoración exacta del ingreso suplementario que pueda obtenerse de tal política, es necesario, en todo caso, tener en cuenta no sólo el efecto impacto, sino también los efectos secundarios vinculados a los comportamientos de los contribuyentes que están asociados a esta medida. Esencialmente, estos efectos son los del contribuyentes; el efecto retroalimentación (feedback) y el efecto interacción entre impuestos.

3. El Método de los Gastos Equivalentes. Consiste en estimar el monto de gastos presupuestarios directos que serían necesarios, para obtener una ventaja igual a la que se estima se deriva de la ayuda fiscal, si ésta última se sustituyera por una ayuda financiera directa. Este enfoque es el que se ha utilizado por el Tesoro de USA, se trata de una valoración del costo para los gastos fiscales en vigor, considera sin cambios el comportamiento de los contribuyentes y de una situación presupuestaria global constante.

También se reconoce, otras dos formas de estimaciones que complementan la información facilitada por los citados métodos:

- a) Estimaciones sobre la base de las recaudaciones de impuestos o sobre la base de los derechos reconocidos, Los gastos fiscales pueden valorarse en términos de la incidencia, ya sea sobre las recaudaciones de impuestos en el curso de un ejercicio presupuestario determinado, o sobre los derechos reconocidos.

- b) Valoración de la incidencia para el primer año o a plazo. El costo para el primer año corresponde a los ingresos suplementarios que se percibirán durante el ejercicio en el que la ventaja fiscal se suprimiese.

Incidencia Macroeconómica.

Un estudio de los gastos fiscales requiere también de evaluar sus efectos macroeconómicos desde el punto de vista tributario como de gasto, que en términos fiscales se conoce como su incidencia presupuestaria económica, lo cual hace más compleja y dificulta aún más su valoración, no obstante de ello, resulta conveniente avanzar en su análisis bajo esta visión, así de manera somera señalo lo siguiente:

El sistema fiscal debe y puede ser utilizado en forma instrumental al servicio de fines complejos, justificándose en este marco la existencia de los gastos fiscales,

como instrumentos de política fiscal, que permiten promover y estimar sectores económicos, sociales, culturales específicos mediante exenciones fiscales. A nivel macro los gastos fiscales tienen una incidencia presupuestaria, principalmente en el nivel de recaudación impositiva, al entrañar una renuncia a los ingresos tributarios en que la exención se fundamenta, los montos y estructura de ella, se modifican generalmente hacia la baja, que puede generar, y de hecho ha ocasionado en muchos países, insuficiencias crónicas de los ingresos tributarios, creando situaciones de restricción presupuestaria y en algunos casos altos niveles de déficit, que si son financiados por emisión de dinero, han abierto las puertas a la inflación, con su efecto originador de fugas de capital hacia el exterior debido al decremento de la confianza de los inversionistas por la inestabilidad del valor de la moneda⁶.

Existe una conexión entre gastos fiscales y déficit públicos que no puede soslayarse. Y es precisamente esta conexión tan riesgosa la que sustenta posturas extremas respecto al déficit público como a los gastos fiscales, aunque con la matización de que muchos que condenan el déficit público y exigen su desaparición con la reducción enérgica del gasto público, silencian en la mayoría de los casos la reducción de los gastos fiscales por razones de interés. Los grupos que tradicionalmente se han visto favorecidos, a costa del erario público, presentarán resistencia a su reducción o eliminación. Muy al contrario, defienden su perpetuación al margen de su eficacia a la vez que se

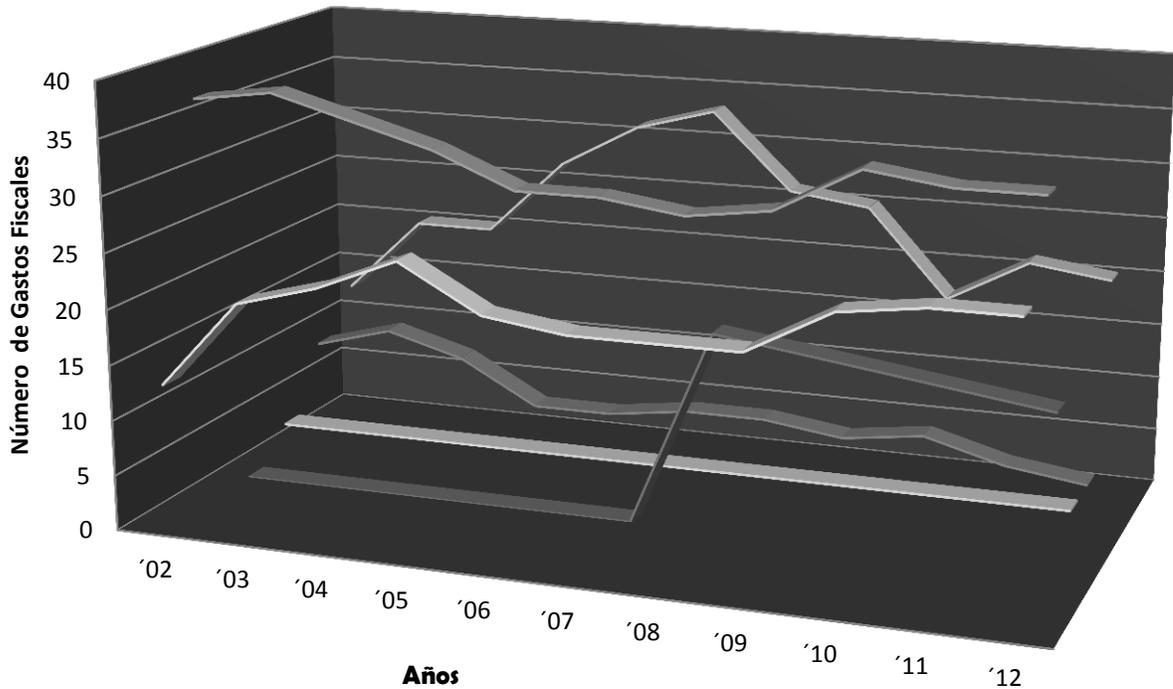
⁶ Irma Manrique Campos, Ingresos Extraordinarios del Estado Pag. 199.

oponen a una mayor elevación de los impuestos, de forma que polarizan toda su acción en la reducción radical del gasto público.

Se ha comprobado por ejemplo, que la incorporación de las exenciones tributarias a las decisiones de los inversores, no garantizan un cambio directo en la evolución de la inversión, ni de la producción económica. Las inversiones no responden a tasas impositivas sino a tasas de rentabilidad y certidumbre económica.

Los gastos fiscales a nivel macroeconómico repercuten directamente en la capacidad y volumen de recaudación de las administraciones públicas, reducen la base y tasa efectivas impositivas, por lo que presentan un costo de oportunidad en la asignación de recursos públicos. Es posible observar el número de gastos fiscales separados por tipo de impuesto en el gráfico 1, dando de esta manera una idea de la repercusión que se tiene en las bases gravables por cada impuesto. Mientras que para el contribuyente es un derecho que les otorga el estado para la disminución de su carga tributaria, por lo que representa un beneficio o subvención implícita que difícilmente aceptará que se le cancele.

Variaciones en la cantidad de Gastos Fiscales en Mexico, 2002-2012 (Por tipo de impuesto)



	'02	'03	'04	'05	'06	'07	'08	'09	'10	'11	'12
■ ISRE	13	21	23	26	22	21	21	21	25	26	26
■ ISRPF	37	38	36	34	31	31	30	31	35	34	34
■ IETU	0	0	0	0	0	0	18	17	16	15	14
■ IVA	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
■ IMPUESTOS ESPECIALES	9	11	9	5	5	6	6	5	6	4	3
■ ESTIMULOS FISCALES	13	20	20	27	31	33	26	25	17	21	20

Gráfico 1. Elaboración propia con datos de Los Gastos fiscales como herramienta para el desarrollo económico, Fundación Ethos.

En el caso mexicano desde que se elaboran presupuestos de gastos fiscales la tendencia corrobora la afirmación anterior, pues como se puede observar en el

gráfico 2. Ha aumentado el número de gastos fiscales a lo largo del periodo 2002 – 2012, promediando 96 gastos en fiscales en el mencionado periodo.

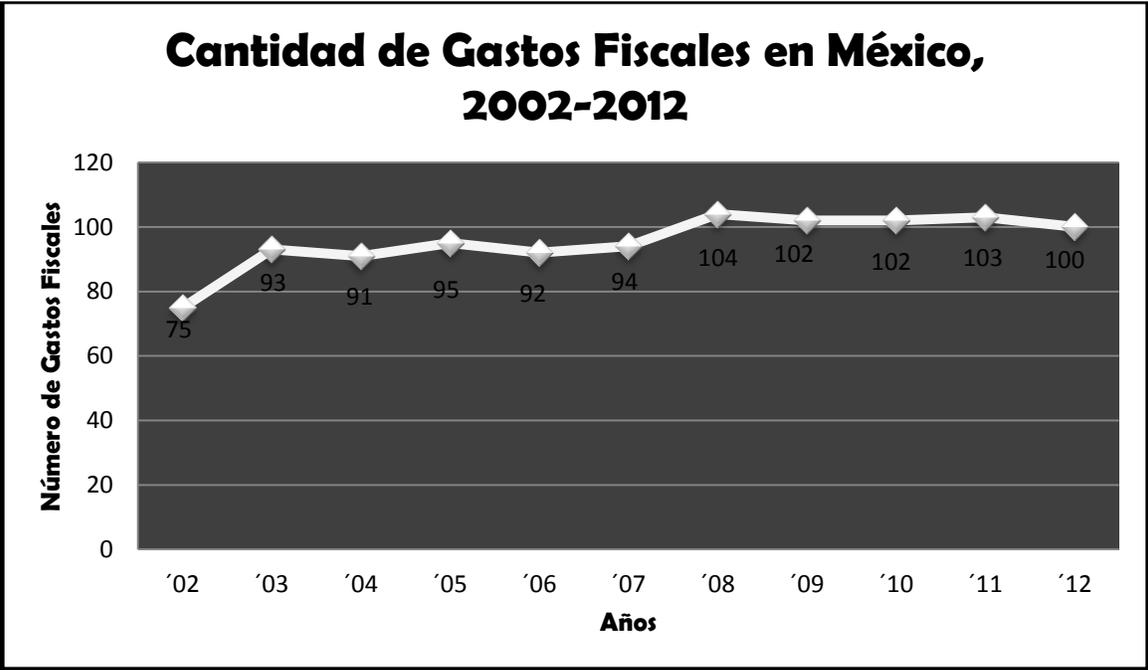


Gráfico 2. Elaboración propia con datos de Los Gastos fiscales como herramienta para el desarrollo económico, Fundación Ethos.

Equidad y Distribución del Ingreso

El interés por el impacto redistributivo, tan tradicionalmente subrayado en la política tributaria en el sentido de buscar una mejor equidad y justicia distributiva de las cargas impositivas en los gastos fiscales cobra mayor relevancia porque los beneficiarios directos estarán asociados a grupo de contribuyentes que pagan impuestos, mientras que en los países de menores niveles de desarrollo, una gran mayoría de la población se encuentra o por debajo de los umbrales impositivos, ó

en lo que se ha denominado economía informal, que por sus características de dispersión, informalidad institucional, ingresos mínimos, complican los sistemas tributarios y generan problemas de evasión fiscal.

Desde otra perspectiva, tratar de remediar la pobreza por medio de gastos fiscales presenta una serie de inconvenientes la mayoría de los sistemas fiscales prevén la concesión de deducciones a quienes perciben un salario y en la mayoría de las familias pobres los ingresos o no son regulares, ni por concepto de salarios.

El hecho de recurrir a gastos fiscales para medidas de ayuda social presenta otro inconveniente: la renta de la unidad fiscal puede no ser un elemento de medida apropiado de las necesidades de ayuda de la economía familiar doméstica. Las ventajas concedidas a través de los gastos fiscales, bajo la forma de deducciones impositivas son generalmente regresivas, en el sentido de que su cuantía depende del tipo marginal del gravamen, el cual en un sistema progresivo de imposición aumenta con la renta.

Teniendo en cuenta que los sistemas de imposición sobre la renta, generalmente comprenden tarifas progresivas, los gastos fiscales por exención o deducciones afectan a la categoría superior de impuestos. Benefician así, sobre todo a las

personas situadas en los niveles más altos y mucho menos a los contribuyentes de las categorías inferiores⁷.

Musgrave⁸ también ha enfatizado que las preferencias fiscales no solamente suponen una pérdida de ingresos, sino que también tiene implicaciones para la equidad.

El gasto fiscal tiene un efecto regresivo respecto a los ingresos, aun así es un importante instrumento al servicio de la política económica, que en la realidad, aporta beneficios injustificados para unos e insuficientes para otros.

Ejemplificando la regresividad de los Gastos Fiscales podemos tomar las cifras reportadas por la SHCP⁹, en donde del total de bienes y servicios gravados a tasa 0% de IVA (Alimentos y Medicinas), 12% de los productos son consumidos por los hogares con mayores ingresos, mientras que 6.5% corresponde al consumo de los hogares con menores ingresos, situación que se observa en el gráfico 3. Con esto la implicación económica que se deriva es que los hogares de más altos ingresos se favorecen en mayor medida del beneficio fiscal de la tasa 0% en IVA.

⁷ Surrey Stanley: "Ponencia General del XXX Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal", OP. Cit. pp 151-192.

⁸ Musgrave Richard y Musgrave Peggy: Hacienda Pública. Teoría y Práctica. New York. McGraw-Hill. Quinta Edición. 1984.

⁹ Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el 2010.

Captación de Tasa 0% de IVA por Deciles de Ingreso de los hogares

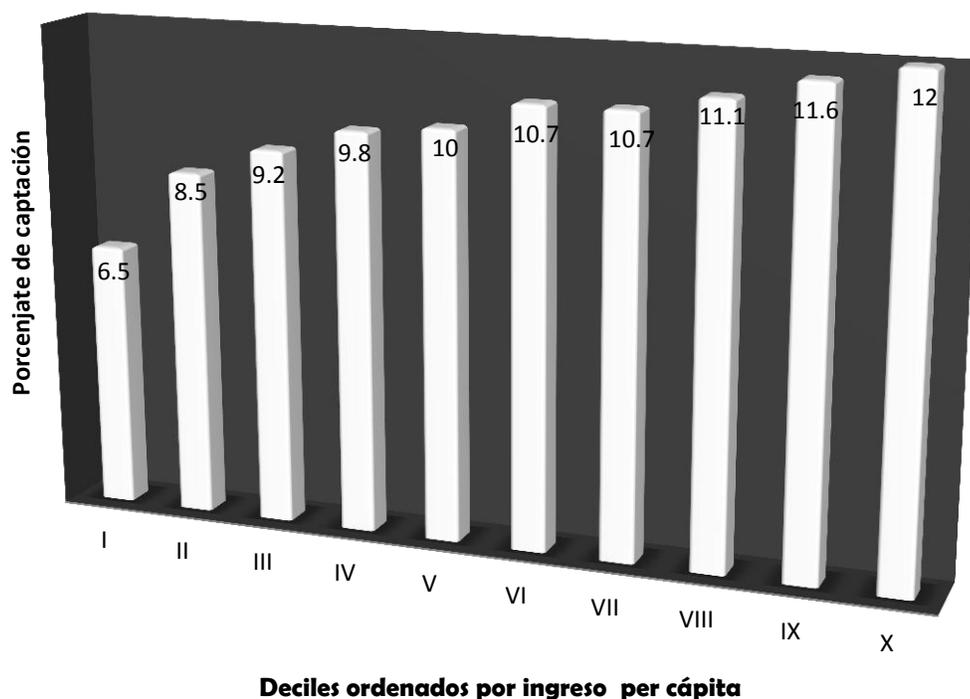


Gráfico 3. Elaboración propia con datos de la SHCP (Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el 2010)

La paradoja de los gastos públicos y los gastos fiscales.

Precisamente cuando se trata de fijar la incidencia del gasto público directo surgen complicados problemas. Generalmente, los gastos públicos presupuestarios son divididos en dos grupos de categorías: aquellos cuyos beneficios pueden atribuirse para atender a grupos de población específicos y los gastos de “bienes públicos” que no pueden ser atribuidos a un solo usuario. En la primera categoría se incluyen los gastos en educación, carreteras, sanidad, etc. mientras que en la segunda se comprenden los gastos del gobierno en general, defensa nacional,

exploración espacial, contaminación, etc. Los beneficios de la primera categoría se asignan generalmente según algún índice de uso; la asignación de esos beneficios supone, fundamentalmente, que los perceptores iniciales reciben los beneficios totales. Pero muchos de esos beneficios se ofrecen por el gobierno como consecuencia de la existencia de externalidades que originan que las valoraciones privadas difieran de las valoraciones públicas.

“Los gastos fiscales interesan más al contribuyente de elevada renta que al de baja renta, no beneficiándose en absoluto todos los que quedan fuera del sistema fiscal porque sus rentas son demasiado bajas, han tenido pérdidas o están exentos de impuesto por otros motivos. Y algunos estudios empíricos, referidos y realizados en los Estados Unidos de Norteamérica parecen confirmar lo anterior¹⁰”.

Todos los países sin excepción conjugan gastos fiscales y gastos directos para alcanzar sus objetivos (se trata de incentivar la productividad, de ayudar a los más desfavorecidos o de redistribuir la renta). Lo importante es saber si los objetivos de un programa tienen mayor viabilidad a través de los gastos fiscales o de gastos directos.

¹⁰ Surrey Stanley: “Ponencia General del XXX Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal”, OP. Cit. pp 173-175.

La transparencia de los gastos fiscales es generalmente menor que la de los gastos presupuestarios directos, lo que puede considerarse como una ventaja o como un inconveniente. Desde el punto de vista público, los gastos fiscales pueden beneficiar determinados electores tanto personas físicas como empresas y facilitar el observar y respetar por parte de los gobiernos, los límites que les son fijados por el Congreso Legislativo, en materia de endeudamiento público, ya que los gastos fiscales o tributarios no serían contabilizados y no presionaría en aumentos al presupuesto de gastos públicos.

La ausencia de transparencia hace más difícil el control de los gastos fiscales, en particular en la mayoría de los países que no pasan revista regularmente al conjunto de ellos, incluso, si en general, estos países vuelven a examinar algunos de estos gastos cuando se propone una modificación de la legislación impositiva como sería el caso de una Reforma Impositiva, en la práctica al generarse “derechos” e intereses clientelares de aquellos sectores que se han visto favorecidos por las exenciones fiscales, y cuyas organizaciones, cámaras, industriales y sindicatos, habrán de pelear para que no se los sean reducidos ni cancelados, en las nuevas disposiciones de Reforma Fiscal.

Por otra parte, el costo de un gasto fiscal es más difícil de controlar que el de un gasto directo equivalente, pues el valor de la ayuda concedida al contribuyente varía en función de su tipo efectivo de gravamen. Así, un incremento de los tipos

del impuesto sobre la renta aumenta en general el costo de un gasto fiscal. Además, puede ser más difícil que los gastos fiscales beneficien al grupo al que la ayuda se destina.

Los gastos fiscales pueden aparecer más flexibles que los gastos presupuestarios directos, en primer lugar porque permiten a las personas físicas o a las empresas fijar ellas mismas el nivel de ayuda que debe recibir una actividad concreta, a diferencia de los gastos públicos en los que el estado fija las cuantías de ayuda. Y porque los esquemas que pueden utilizarse en los gastos fiscales son diversos, a través de créditos de impuesto recuperables, deducciones, exenciones etc. Otra ventaja de las ayudas concedidas a los grupos de bajas rentas mediante el sistema fiscal es su carácter automático, si bien este carácter es relativo, ya que mientras que un gran número de economías domésticas que tienen derecho a prestaciones en especie pueden no hacer las gestiones necesarias para cobrar estas prestaciones.

Pueden plantearse conflictos entre objetivos: así un gasto fiscal puede ser no equitativo pero cómodo desde el punto de vista administrativo; un gasto presupuestario directo puede remediar de forma más eficaz la pobreza, pero afectar a menor número de personas de las que tienen derecho. En definitiva es casi imposible manifestarse a priori sobre si se deben preferir los gastos fiscales o los gastos directos. Cada caso debe examinarse con toda objetividad, pero no debe

desconocerse que es deseable determinar el costo de los gastos fiscales para contener la expansión y permitir una elección racional entre gastos fiscales y gastos presupuestarios directos.

CAPÍTULO 2

FUNDAMENTO JURÍDICO

Marco Jurídico

En general todos los Presupuestos de Gastos Fiscales Mexicanos contienen los tratamientos que se desvían de la estructura “normal”, de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes.

Los impuestos considerados son: el impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el Impuesto al valor Agregado (IVA), los Impuestos especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales.

Todo Presupuesto de Gastos Fiscales en México se elabora en primera instancia en cumplimiento al Artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal vigente. Se enuncia a continuación el correspondiente al ejercicio de 2012:

“Artículo 27. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la cámara de senadores a más tardar el 30 de junio de 2012, el Presupuesto de Gastos Fiscales.¹¹”

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

De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

“**Artículo 28.** En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las (**sic DOF 03-02- 1983**) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se

¹¹ SHCP. Presupuesto de Gastos Fiscales 2012, pag.1

dará a las **(sic DOF 03-02-1983)** prohibiciones a título de protección a la industria¹²”.

Del Artículo 115. Párrafo IV. “Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2012, pág. 33

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público”¹³.

Del **Artículo 117 párrafo VI**. “Los Estados no pueden, en ningún caso:

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía”¹⁴.

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2012, pág. 106

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2012, pág. 113

De la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT)

“Artículo 22. El Servicio de Administración Tributaria estará obligado a proporcionar los datos estadísticos necesarios para que el Ejecutivo Federal proporcione la información siguiente al Congreso de la Unión:

III. El presupuesto anual de gastos fiscales, entendido como el monto que el erario federal deja de recaudar por concepto de tasas diferenciadas, tratamientos y regímenes especiales, estímulos, diferimientos de pagos, deducciones autorizadas y condonaciones de créditos establecidos en las leyes tributarias. Dicha información será presentada cuando menos por impuesto, por rubro específico y por tipo de contribuyente beneficiado. El presupuesto anual de gastos fiscales para el ejercicio fiscal correspondiente deberá presentarse junto con la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación¹⁵”.

En términos de esta ley se establece que el PGF debe contener montos que se dejan de percibir por la aplicación de los tratamientos diferenciales, pero no se requiere que se haga algún tipo de análisis profundo en cuanto a la vigencia, vigilancia, rendición de cuentas en torno al cumplimiento de metas por tipo de tratamiento diferenciado, pero se violenta de manera más trascendente la cláusula que establece que el PGF, la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) y el Proyecto

¹⁵ Ley del Servicio de Administración Tributaria, 2012, pág. 13

de Presupuesto de Egresos de la Federación (PPEF) se deben presentar de manera conjunta a la Cámara de Diputados, esto derivado de las variaciones en los plazos de entrega de cada documento, pues la LIF y el PPEF se deben entregar a más tardar el 8 de Septiembre, mientras que el PGF se entrega a más tardar el 20 de Junio del año que se esté presupuestando.

“Artículo 24. El Servicio de Administración Tributaria proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos necesarios para que el Ejecutivo Federal informe en una sección específica en los informes trimestrales a que se refiere la fracción II del artículo 22 de esta Ley, lo relativo a:

X. Los montos que representan para el erario federal los estímulos fiscales a que se refieren las disposiciones fiscales, así como los sectores de la actividad económica que reciben los beneficios;

Lo que cabe resaltar de este artículo es que mantiene el énfasis en un reporte de montos de pérdida de recaudación y solo se establece que se desagregue por tipo de actividad económica, lo que carece nuevamente de un análisis riguroso de cumplimiento de objetivos particulares o general.

XII. Información detallada sobre los sectores de la actividad económica beneficiados por los estímulos fiscales, así como el monto de los costos para la recaudación por este concepto¹⁶;

De la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria

Artículo 40.- El proyecto de Ley de Ingresos contendrá:

- d) La explicación para el año que se presupuesta sobre los gastos fiscales, incluyendo los estímulos, así como los remanentes de Banco de México y su composición;

El anterior artículo requiere una explicación de los gastos y estímulos fiscales, esta explicación se encuentra sujeta a un reporte descriptivo del comportamiento de los rubros que son considerados.

De la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Artículo 58-A. Para los efectos del artículo 58 de la presente Ley, las instituciones que componen el sistema financiero, deberán calcular el monto de los intereses

¹⁶ Ley del Servicio de Administración Tributaria, 2012, pág. 15

reales que se devenguen a favor de los contribuyentes a través de éstas, durante el mes de calendario que corresponda, conforme a lo siguiente:

Determinarán el saldo final en unidades de inversión de las cuentas o de los activo financieros que generen intereses que se consideren gravados para efectos de esta Ley, el último día del mes de que se trate o, en su caso, en el momento de su cancelación, enajenación o traspaso, debiendo incluir en el saldo de las cuentas y de los activos financieros, los intereses devengados no cobrados por el contribuyente.

También se consideran depósitos los recursos obtenidos por la enajenación de títulos de crédito o valores que esta Ley considera exentos, así como los intereses cobrados provenientes de títulos o valores exentos en los términos de la misma Ley y el monto de los dividendos efectivamente percibidos por el contribuyente.

No existe una explicación por la cual se presenten exenciones por la enajenación de títulos de crédito o valores de la misma ley, no se encuentra una justificación clara del objetivo de este tratamiento y a qué necesidad social corresponde.

Se consideran retiros el monto de los recursos destinados a la compra de títulos de crédito o valores cuya enajenación se considere como ingreso exento para el contribuyente.

“Artículo 81. Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el salario mínimo. En el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley¹⁷”.

Artículo 104. Las sociedades de inversión de deuda y las sociedades de inversión de renta variable, además de calcular los intereses reales devengados diarios, conforme se establece en el artículo 103-A de esta Ley, determinarán la ganancia

¹⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2012, pág. 95

por la enajenación de su cartera accionaria gravada y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos, conforme a lo siguiente:

Las personas físicas y los residentes en el extranjero, estarán exentos por los ingresos derivados de la ganancia por la enajenación de la cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, de la sociedad de inversión de que se trate, siempre que las citadas acciones sean de aquéllas por cuya enajenación se encuentren exentos los contribuyentes antes citados, conforme a lo señalado por los artículos 109, fracción XXVI y 190, décimo tercer párrafo de esta Ley, respectivamente. En este caso no serán deducibles los gastos administrativos derivados de la enajenación o valuación de la cartera accionaria que se considere exenta para efectos de esta Ley.

En el artículo anterior no se define qué criterios definen que las personas físicas y los residentes en el extranjero, estarán exentos por los ingresos derivados de la ganancia por la enajenación de la cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, análogamente a lo establecido por el artículo 58-A que antecede a este y que tampoco cuenta con una justificación de materia de exenciones.

Artículo 180. Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

1. El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes: Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

Es relevante el concepto por el cual se exentan primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pues no se especifica si este tratamiento incentiva de alguna manera el empleo, la creación de nuevos empleos o porque es posible exentar esa suma, si la ley no es clara en el planteamiento de que problema ataca esta medida.

Artículo 224. Los fideicomisos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 223 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

IV. El fiduciario deberá retener a los tenedores de los certificados de participación el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les distribuya aplicando la tasa del 28% sobre el monto distribuido de dicho resultado, salvo que los tenedores que los reciban estén exentos del pago del impuesto sobre la renta por ese ingreso.

V. Los tenedores de los certificados de participación que sean residentes en México o residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país acumularán el resultado fiscal que les distribuya el fiduciario o el intermediario financiero provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de dichos certificados, sin deducir el impuesto

retenido por ellos, y las ganancias que obtengan por la enajenación de los citados certificados, salvo que estén exentos del pago del impuesto por dichas ganancias, y podrán acreditar el impuesto que se les retenga por dicho resultado y ganancias, contra el impuesto sobre la renta que causen en el ejercicio en que se les distribuya o las obtengan.

El adquirente de los certificados de participación deberá retener al enajenante el 10% del ingreso bruto que perciba por ellos, sin deducción alguna, por concepto del impuesto sobre la renta, salvo que el enajenante sea persona moral residente en México o esté exento del pago del impuesto por los ingresos que reciba provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados.

XII. Cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista y se enajenen a través de los mercados reconocidos a los que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y las personas físicas residentes en México por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados que realicen a través de esos mercados.

Nuevamente no se proporcionan en la ley definiciones que ayuden al entendimiento de los efectos que persigue el exentar del pago del impuesto a las ganancias provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio

del fideicomiso emisor de certificados de participación, lo cual no es congruente con la tendencia progresiva del impuesto y más tratándose de este tipo de certificados, que claramente pertenecen a deciles económicos privilegiados en cuanto a ingresos concierne, o que simplemente no representan beneficios sociales.

De la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes¹⁸:

1. La enajenación de:

- a. Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

- b. Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

¹⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2012, págs. 5-8

- i. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

- ii. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

- iii. Caviar, salmón ahumado y angulas.

- iv. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

- v. Chicles o gomas de mascar.

- vi. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

- c. Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

- d. Ixtle, palma y lechuguilla.

- e. Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

- f. Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

- g. Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

- h. Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

No se brindan elementos necesarios para considerar la exención del IVA a los artículos del inciso h. o los beneficios sociales que representa el aplicar un tratamiento diferencial en esta materia.

- i. Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no

tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

2. La prestación de servicios independientes:

- a. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
- b. Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- c. Los de pasteurización de leche.
- d. Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- e. Los de despepite de algodón en rama.
- f. Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

- g. Los de reaseguro.
 - h. Los de suministro de agua para uso doméstico.
3. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.
4. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley. Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

ARTICULO CUARTO.- Se dejan sin efectos todas las disposiciones dictadas por el Ejecutivo Federal que en materia de estímulos fiscales, con excepción de las siguientes: I.- El Decreto por el que se establecen medidas que permitan impulsar la industria en la franja fronteriza norte y zonas libres del país así como en el municipio fronterizo de Cananea, Sonora, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1989.

- I. El Decreto por el que se establecen medidas que permitan impulsar la industria en la franja fronteriza norte y zonas libres del país así como en el municipio fronterizo de Cananea, Sonora, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1989.

- II. El Decreto por el que se promueve el abasto eficiente de productos nacionales e importados en la franja fronteriza norte y zonas libres del país, así como el municipio fronterizo de Cananea, Sonora, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1989.
- III. El Decreto que establece la devolución de impuestos de importación a los exportadores, publicado en el Diario Oficial da la Federación el 24 de abril de 1985.

Las solicitudes de estímulos fiscales pendientes de resolver, formuladas con base en las disposiciones que se dejan sin efectos, y que hubieran sido presentadas antes del 1o. de enero de 1990, se tramitarán y resolverán conforme a los procedimientos previstos en dichas disposiciones.

Las personas físicas y morales que conforme a las disposiciones que se dejan sin efectos hayan obtenido certificados de promoción fiscal, podrán seguir acreditando su importe en los términos de dichas disposiciones.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, continuarán cumpliendo con las obligaciones que les establecieron las disposiciones que se dejan sin efectos, durante los plazos que las mismas señalan.

De la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

1. Por las enajenaciones siguientes:

- a. (Derogado).
- b. Aguamiel y productos derivados de su fermentación.
- c. Las que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores, de los bienes a que se refieren los incisos C), D), E), G) y H) de la fracción I del artículo 2o. y la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley. En estos casos, las personas distintas de los fabricantes, productores o importadores, no se consideran contribuyentes de este impuesto por dichas enajenaciones.
- d. Las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, así como las de los bienes a que se refiere el inciso F) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene. No gozarán del beneficio establecido en este inciso, las enajenaciones de los citados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del

importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en general. No se consideran enajenaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

- e. Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, siempre que por su enajenación se cumpla con las obligaciones establecidas en el artículo 19, fracciones, II, primer párrafo, VI, VIII, X, XII y XIV de esta Ley y las demás obligaciones que establezcan las disposiciones fiscales.
- f. Las de bebidas saborizadas en restaurantes, bares y otros lugares en donde se proporcionen servicios de alimentos y bebidas, bebidas saborizadas que cuenten con registro sanitario como medicamentos emitido por la autoridad sanitaria, la leche en cualquier presentación, incluyendo la que esté mezclada con grasa vegetal y los sueros orales.
- g. (Derogado).
- h. Plaguicidas que conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda correspondan a la categoría 5.

- i. Petróleo crudo y gas natural.
- 2. Por la exportación de los bienes a que se refiere esta Ley. En estos casos, los exportadores estarán a lo dispuesto en la fracción XI del artículo 19 de la misma.
- 3. Por las actividades a que se refiere el artículo 2o., fracción II, inciso B) de esta Ley, en los siguientes supuestos:
 - a. Cuando se lleven a cabo por personas morales sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que se refiere el artículo 79, fracciones VI, X y XVII de dicha Ley, siempre que destinen la totalidad de sus ingresos, una vez descontados los premios efectivamente pagados, a los fines para los cuales fueron constituidas.
 - b. Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad sin sujetarse a pago, a la adquisición de un bien o a la contratación de un servicio.
 - c. Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad a título gratuito por el solo hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, siempre que el realizador cumpla los requisitos siguientes:

- i. No obtenga más de diez permisos para celebrar sorteos en un año de calendario.

- ii. El monto total de los premios ofrecidos en un año de calendario no exceda el 3% de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior. Quienes realicen sorteos en el ejercicio de inicio de actividades, podrán estimar sus ingresos en dicho ejercicio para los efectos de lo dispuesto en este inciso. En el supuesto de que el monto de los premios ofrecidos exceda el por ciento a que se refiere el párrafo anterior, se pagará el impuesto que corresponda de conformidad con lo dispuesto en esta Ley con la actualización y los recargos respectivos.

4. Por los servicios de telecomunicaciones siguientes:

- a. De telefonía fija rural, consistente en el servicio de telefonía fija que se presta en poblaciones de hasta 5,000 habitantes, conforme a los últimos resultados definitivos, referidos específicamente a población, provenientes del censo general de población y vivienda que publica el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

En el caso de que se levante un conteo de población y vivienda o un instrumento de naturaleza similar de conformidad con la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, en forma

previa al siguiente censo general de población y vivienda, dicho conteo o instrumento se aplicará para los efectos del párrafo anterior. El Servicio de Administración Tributaria dará a conocer en su página electrónica el listado de las poblaciones a que se refiere este inciso.

- b. De telefonía pública, consistente en el acceso a los servicios proporcionados a través de redes públicas de telecomunicaciones, y que deberá prestarse al público en general, por medio de la instalación, operación y explotación de aparatos telefónicos de uso público.

- c. De interconexión, consistente en la conexión física o virtual, lógica y funcional, entre redes públicas de telecomunicaciones, que permite la conducción de tráfico entre dichas redes y/o entre servicios de telecomunicaciones prestados a través de las mismas, de manera que los usuarios de una de las redes públicas de telecomunicaciones puedan conectarse e intercambiar tráfico con los usuarios de la otra red pública de telecomunicaciones y viceversa, o bien, permite a una red pública de telecomunicaciones y/o a sus usuarios la utilización de servicios de telecomunicaciones y/o capacidad y funciones provistos por o a través de otra red pública de telecomunicaciones. Quedan comprendidos en los servicios de interconexión, los que se lleven a cabo entre residentes en México, así como los que se lleven a cabo por residentes en México con residentes en el extranjero.

- d. De acceso a Internet, a través de una red fija o móvil, consistente en todos los servicios, aplicaciones y contenidos que mediante dicho acceso a Internet se presten a través de una red de telecomunicaciones.

Cuando los servicios a que se refiere el párrafo anterior se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios que se presten a través de una red pública de telecomunicaciones, la exención a que se refiere este inciso será procedente siempre que en el comprobante fiscal respectivo, se determine la contraprestación correspondiente al servicio de acceso a Internet de manera separada a los demás servicios de telecomunicaciones que se presten a través de una red pública y que dicha contraprestación se determine de acuerdo con los precios y montos de las contraprestaciones que se hubieran cobrado de no haberse proporcionado el servicio en forma conjunta con otros servicios de telecomunicaciones gravados por esta Ley.

En este caso los servicios de Internet exentos no podrán exceder del 30% del total de las contraprestaciones antes referidas que se facturen en forma conjunta.

La ley no presenta una justificación en términos de porque exentar los incisos c., d. en el entendimiento de que el sector de

telecomunicaciones es un caso específico de un monopolio, que si bien violenta el principio económico de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 28, también rompe con el esquema de tributación a poseer incentivos fiscales injustificados para su actividad económica.

De la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)

Artículo 4. No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los siguientes ingresos:

- I. Los percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que, conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

- II. Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la Ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan:

- a. Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- b. Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- c. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.
- d. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que las agrupen, asociaciones patronales y las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión o permiso respectivo, y los organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Quedan incluidas en este inciso las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.
- e. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se

refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular, en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como las federaciones y confederaciones autorizadas por la misma Ley y las personas a que se refiere el artículo 4 bis del ordenamiento legal citado y las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que en este último caso no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros análogos.

- f. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

- III. Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado. Para los efectos del párrafo anterior, también se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente, cuando dicho remanente se haya

determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- IV. Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los mismos términos y límites establecidos en los artículos 81, último párrafo y 109, fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable únicamente a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por la parte de los ingresos que excedan los límites a que se refieren las disposiciones legales citadas en esta fracción, se pagará el impuesto empresarial a tasa única en los términos de esta Ley.

- V. Los que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- VI. Los derivados de las enajenaciones siguientes:

- a. De partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando

por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles. En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Así mismo, no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para él en los términos de la fracción VII de este artículo.

Tampoco se pagará el impuesto empresarial a tasa única en la enajenación de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables, emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

- b. De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que las personas se dedican exclusivamente a la compraventa de divisas, cuando sus ingresos por dicha actividad representen cuando menos el noventa por ciento de los ingresos que perciban por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

- VII. Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley. Para estos efectos, se considera que las actividades se realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados en los términos de los Capítulos II o III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se considera que la actividad se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.

CAPÍTULO 3

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES EN MÉXICO Y LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL

La experiencia mexicana.

Los países en desarrollo se han sustentado en un Estado grande con una carga fiscal importante que por mucho tiempo ha limitado su crecimiento, pues carecen de ingresos para proveer infraestructura adecuada y suficiente, así como para proporcionar una efectiva seguridad y combatir frontalmente la pobreza¹⁹.

México reconocido como un país en desarrollo pasó por cinco etapas de transformación en la historia reciente en materia de Reforma Fiscal, mismas que contenían tratamientos diferenciados y se citaran a continuación:

¹⁹ Instituto de Investigación Económica y Social Lucas Alamán, A.C., Reflexiones sobre el reciente intento de reforma fiscal en México, pág. 3

1. La primera etapa de la reforma fiscal (1955 – 1972) en términos generales contenía la sustitución de un buen número de impuestos sobre la producción y las ventas por un impuesto sobre los ingresos mercantiles único, además de la creación de un registro nacional de contribuyentes y el establecimiento de un enfoque enteramente nuevo del Impuesto sobre la Renta (ISR) que en si sustituía al “sistema de cedulas”.

En el grueso de las modificaciones y precisamente del ISR se incluían también regímenes especiales para la agricultura, silvicultura, pesca, minería, transporte y pequeñas empresas, en los que cada una de ellas, sin importar su desempeño, pagaba una cantidad fija calculada de manera discrecional por las autoridades. En la práctica, estos regímenes especiales se tradujeron en una exención impositiva casi completa a ciertos sectores económicos.

2. La segunda etapa (1978 – 1981) tenía en gran medida contaminaciones de un esquema de acreditamientos fiscales que formaban parte de una estrategia de industrialización que estaba en marcha desde hacía 25 años atrás, en donde prevalecía el inequitativo diseño del ISR sobre las personas físicas que se había dejado de adaptar al ritmo de la inflación, y un ISR de las empresas con tasas significativamente más elevadas que

las de Estados Unidos de Norteamérica, razones por las que se introdujo, en 1980, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que en mayor medida llegaba para hacer más difícil la evasión del ISR de la época.

3. La tercera etapa (1989 – 1991) ocurrida durante el sexenio de Carlos Salinas y enmarcada como el reto de la formulación de reglas nuevas para la economía abierta a la competencia internacional contemplaba sectores beneficiados con exenciones fiscales que carecían de justificación económica, descansando en una economía que buscaba fundarse en la competencia, la inversión dinámica y el pronto crecimiento de la productividad. Llevaron a la eliminación de algunos tratos fiscales privilegiados y se introdujeron medidas para reducir el abuso por parte de los contribuyentes, como parte de las iniciativas legislativas que habría de aprobar el Congreso de la Unión durante el periodo.

4. La cuarta etapa (1995 – 2000) acontecida en el periodo presidencial de Ernesto Zedillo hizo importantes modificaciones en el IVA que paso de una tasa del 10% a una tasa del 15% reforzando la lucha contra la evasión fiscal y la economía informal imperante, aunado a modificaciones encaminadas a la recaudación, también se incorporaron tratamientos preferenciales. En 1996, se incorporaron a tasa cero todos los alimentos procesados y medicinas y en materia de ISR a personas físicas se

modificó la tabla de crédito al salario para beneficiar a los trabajadores con percepciones entre uno y tres salarios mínimos. Para 1998 como parte de promoción a la inversión productiva y el empleo, se modificó el Impuesto al Activo (IMPAC) mediante decreto presidencial para exentar del mismo a las pequeñas y medianas empresas con ingresos de hasta 10 millones de pesos.

5. La quinta etapa iniciada en 2001, en donde se hace más que evidente la incapacidad de proveer recursos suficientes para soportar un adecuado programa de gasto público, debido a que concede una cantidad considerable de beneficios fiscales, a lo reducido de la base gravable. A propósito de la insuficiencia para proveer recursos suficientes, es válido argumentar cierta responsabilidad al aumento discrecional de beneficios fiscales que por su magnitud absorben los efectos positivos que resultan de un sistema fundamentado en un número reducido de impuestos.

En el país se han mantenido privilegios en materia del IVA y del ISR que limitan la modernización del sistema impositivo, al no permitir que evolucione a un fuerte modelo de ingresos públicos, explicado en gran medida a la brecha que generan las evasiones permitidas de impuestos.

Mirando de forma integral la política económica los recursos que se dejan de recaudar se podrían dirigir por vía de programas específicos de gasto público a los grupos vulnerables, que posiblemente tendría una mayor efectividad en cuanto a la satisfacción de necesidades sociales.

En este periodo se denota que para el caso del IVA se ha conducido al impuesto a perder varias de las ventajas por las que se introdujo, en cuanto al potencial recaudatorio, facilidad administrativa, y eficiencia económica a cambio se ha optado por un medio de distribución del ingreso, lo cual no es del todo bien entendido puesto que para excusar a grupos de ingresos reducidos, se vuelve necesario sacrificar la recaudación de los grupos de mayores ingresos. Resulta aun menormente entendible porque se contemplan este tipo de tratamientos en el entendido de que la recaudación de IVA en México como proporción del Producto Interno Bruto (PIB) es una de las más bajas del mundo como se muestra en el gráfico 4, el cual hace visible que para el año 2000 (comprendido por el periodo de estudio) México recaudo el 3.45% como porcentaje del PIB por concepto de IVA, añadiendo que la cifra incluye el IVA aportado por Petróleos Mexicanos (PEMEX) que represento el 18% del total.

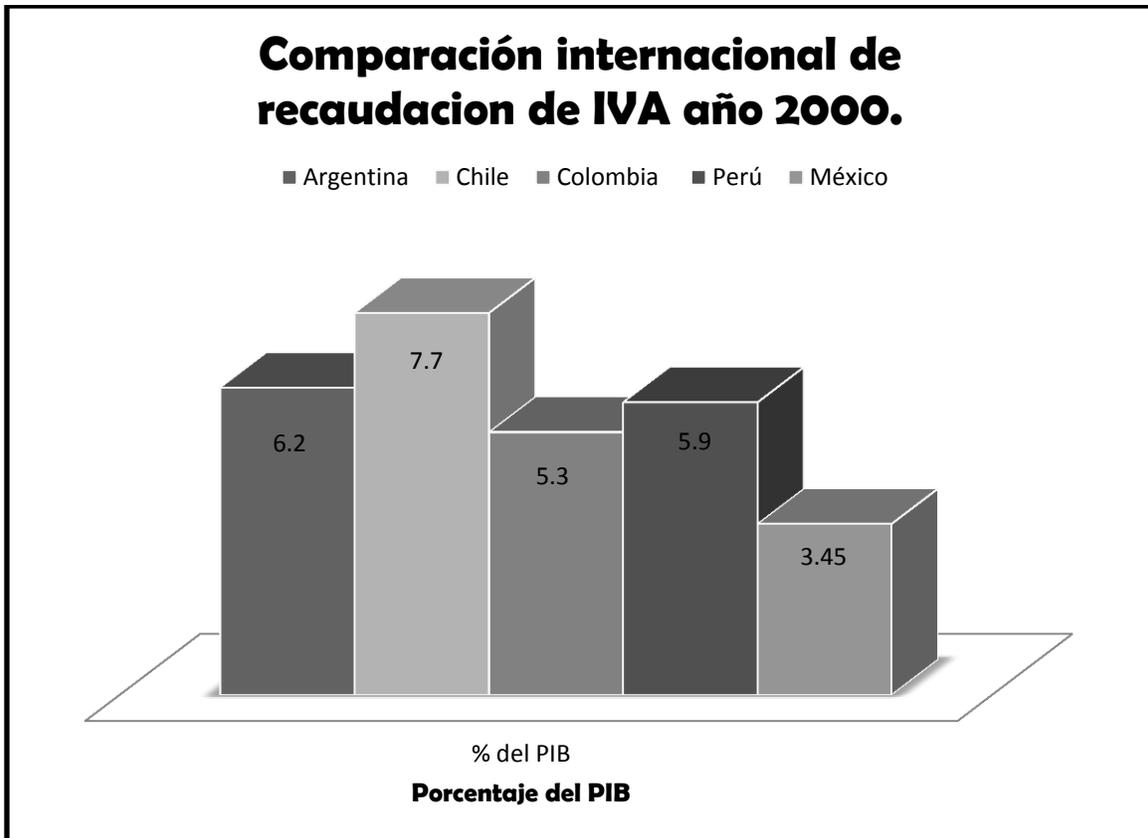


Gráfico 4. Elaboración propia con datos de la SHCP con cifras correspondientes al año 2000.

En materia de ISR es importante hacer saber que a pesar de ser un impuesto progresivo no es evidente que logre impactar de manera eficiente las ganancias del capital. Añadido a ello existen también tratamientos especiales en el mismo, hecho que merma significativamente su eficiencia económica al afectar al adecuado flujo de recursos entre sectores, reducir la capacidad de ahorro, inversión y crecimiento de la economía.

Para el caso del ISR a personas físicas, la distinción entre los tipos de ingreso para su tratamiento fiscal reduce significativamente el número de contribuyentes y produce inequidad, toda vez que obliga a mantener tasas

elevadas en niveles medios de ingreso. La recaudación de ISR como porcentaje del PIB fue de 4.71% para el año 2000, que se evidencia en el gráfico 5, que bien podría compararse con la recaudación que obtiene Chile y superior a la de Argentina para el mismo periodo.

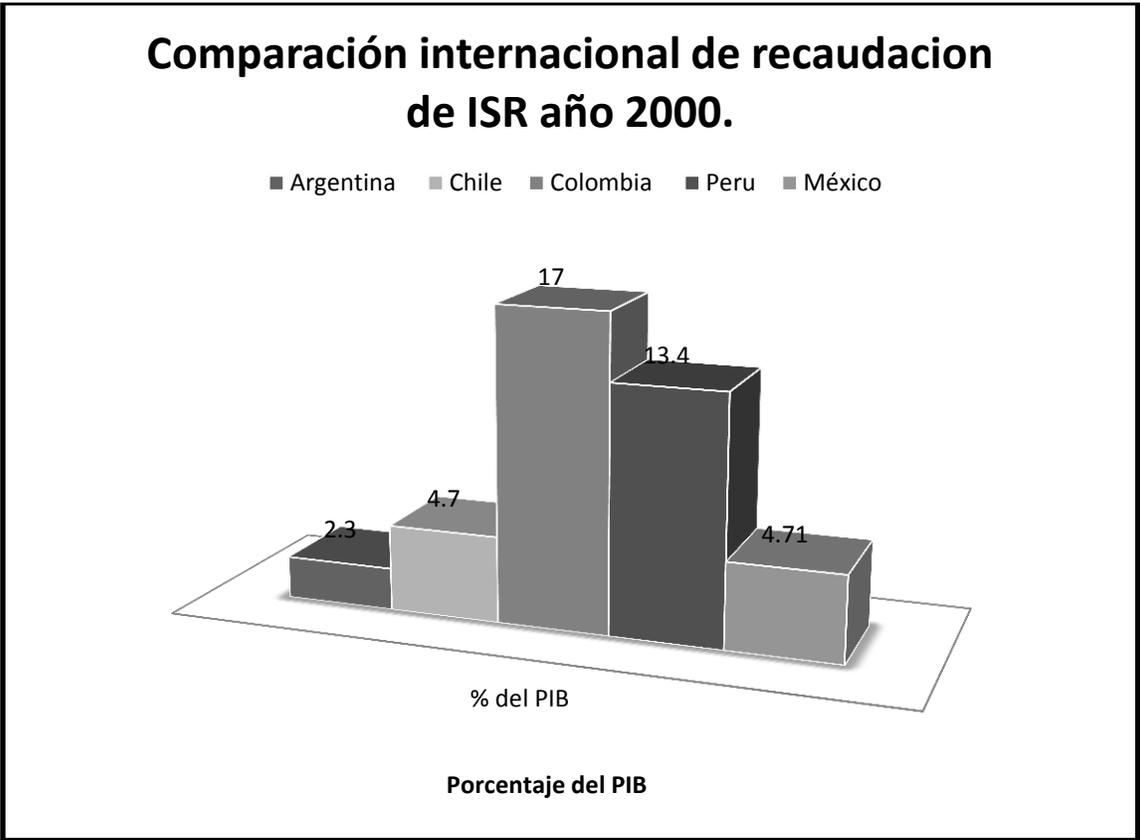


Gráfico 5. Elaboración propia con datos de la SHCP con cifras correspondientes al año 2000.

En el año 2011 tiempo que tuvo lugar el 5° periodo de Reforma Fiscal Integral de la que se brindó panorama general en la parte anterior el Presidente de la República Mexicana en turno era el Sr. Vicente Fox Quezada, la reforma que proponía se dirigía a la ampliación de los ingresos públicos con el propósito de

imprimirles una mayor flexibilidad. La propuesta tenía el objetivo de garantizar un ejercicio más eficiente y transparente del gasto, mientras la financiera, dotar a este mercado de un marco legal flexible y competitivo, aumentar la eficiencia en la intermediación financiera, elevar el otorgamiento de crédito, entre otros diversos puntos.

Dentro de los rubros que destacaron se mencionan a continuación los siguientes:

PROPUESTA

- Eliminación de la tasa cero y exenciones.
- Homologación de la tasa al 15%, excepto en zonas fronterizas donde sería de 10%
- Eliminación de las reducciones de impuestos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y edición de libros.
- Eliminación de regímenes preferenciales.

- Presentar la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos al Congreso con uno o dos meses de anticipación para que se disponga de más tiempo para su análisis.

La reforma al marco jurídico presupuestal mencionada como el último punto de la lista anterior tenía como objetivos destacados:

- Dar certidumbre y orden a las finanzas públicas y al proceso presupuestario
- Establecer de forma permanente las reglas mínimas a las que deberán sujetarse los poderes públicos en el manejo de las finanzas
- Institucionalizar principios económicos
- Cambiar el enfoque de los “procedimientos” al de “obtención de resultados”
- Simplificar los procesos de ejercicio y rendición de cuentas
- Dotar de una regulación que permita la flexibilidad en el ejercicio

Lo anterior nos hace comprender desde que tiempo data la existencia de gastos fiscales, el panorama y las visiones que la alternancia política tenían al respecto del tratamiento y de la transparencia de los mismos, añadido a ello la miscelánea fiscal de 2002 reconocía que desde el 2001 la economía mexicana estaba inmersa en un proceso de desaceleración.

En este contexto es que mediante el mandato del Congreso de la Unión, a través del artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación 2002 y la reforma a la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su Artículo 22, párrafo III., nace el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Su función.

De acuerdo con la SHCP el sistema tributario es el instrumento principal con que cuenta el erario para obtener recursos para financiar el gasto público, y así proveer a la sociedad los bienes y servicios que valora y demanda. Este sistema no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, a través de la reducción de la carga impositiva, se pretende atender objetivos extra fiscales.

El concepto de gastos fiscales, consiste en apoyos indirectos autoaplicativos del Gobierno hacia diversos sectores de la economía o de los contribuyentes, otorgados mediante el marco tributario.

Definición de Gastos Fiscales

Es importante destacar que para fines de esta investigación se contempló el periodo que comprende del año 2000 al 2012, momento tal en que se sucedió el cambio político democrático más emblemático de la nación, y con ello las prácticas en materia presupuestaria comenzaron un ascenso en materia de transparencia y rendición de cuentas.

Sin embargo se elabora desde el año 2002 el Presupuesto de Gastos Fiscales, de manera independiente a los Presupuestos de Egresos y de Ingresos respectivamente, por las razones vertidas en el apartado la experiencia mexicana antes descritas.

Los Gastos Fiscales se han definido como aquellos tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos, que significan una disminución en la recaudación tributaria y que dan lugar a la aplicación de regímenes de excepción.

Como todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía y que tienen objetivos extra fiscales o de política económica. Podría incorporar la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

La base gravable de los impuestos directos, se conforma por todos los aquellos ingresos que se considere deben ser sujetos del impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de un criterio para definir qué se debe considerar como parte de ésta o no.

Sobre la estructura “normal”.

La estructura “normal” de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, así como por el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros.

- Los tres enfoques que definen la estructura “normal”.

1. El enfoque conceptual, que se basa en una estructura “normal” del sistema tributario fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado.
2. El Legal, que toma como base las leyes vigentes de los impuestos para definir al impuesto de referencia.
3. El Subsidio análogo, se identifican como gastos fiscales aquellos beneficios otorgados en el marco tributario que sean análogos a un subsidio directo.

En el caso de México, se utiliza el enfoque conceptual, el cual da lugar a una estructura “normal” o base de referencia más amplia que permite identificar a un mayor número de gastos fiscales.

- Estructuración “normal” de los impuestos
 - a) Impuesto sobre la renta empresarial (ISRE)

La estructura “normal” del ISRE obliga a los nacionales a acumular la totalidad de los ingresos sin importar el país en donde se generen y a los extranjeros los ingresos provenientes de fuente de riqueza nacional, grava las actividades empresariales sobre una base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de

las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades y autoriza la deducción de las inversiones en línea recta.

b) Impuesto sobre la renta de personas físicas (ISR de personas Físicas).

La estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos, que obliga a la acumulación de todos los ingresos netos independientemente de su naturaleza, incluso los de sus actividades empresariales, de base amplia, sin excepciones, con una tarifa progresiva.

c) Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

Su estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos con una base amplia y tasa uniforme, contra el cual se acredita el ISR. Se permite la deducción de los pagos no factoriales que se realizan para desarrollar las actividades empresariales. La deducción del 100% de las inversiones en activos nuevos conforme éstos son pagados, forma parte de la estructura “normal”.

d) Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El esquema “normal” es aquel que 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, que otorga la tasa cero sólo a las exportaciones y con un número reducido de exenciones a sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro (al ser un IVA Base consumo) deben ser excluidos de este impuesto.

e) Impuestos especiales.

Se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa de ad-valorem y/o cuota específica sobre una base amplia sin excepciones por tipo de bien o de servicio. En el caso de impuestos selectivos al consumo, el efecto del gravamen debe ser un equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, aun cuando solo se aplique en una etapa.

Los gastos fiscales, definidos como desviaciones de la estructura “normal” de impuesto. Son sensibles ante una reforma en el marco tributario, que afecte la estructura “normal” de cualquier gravamen, sería posible que se incrementara la recaudación esperada, aumentarían también los gastos fiscales.

Su Estimación

La estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales En México, utiliza el método de pérdida de ingresos, el cual consiste en estimar el ingreso que se deja de percibir debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial.

La medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario, así como reconocer las áreas grises o espacios que pudieran dar origen a la evasión y elusión fiscales.

El cálculo de los gastos fiscales no debe considerarse como una estimación de la recaudación potencial que se obtendría de eliminar los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales.

Los montos reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales, corresponden a estimaciones de ingresos que el erario no percibe, por la autoaplicación de parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales de diversos impuestos.

Tipos de tratamientos diferenciales.

Los gastos fiscales pueden presentar diversas formas; a) deducciones, b) exenciones, c) tasas reducidas, d) diferimientos, e) créditos fiscales, f) facilidades administrativas.

Las deducciones y exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente sobre el nivel del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos afectan la determinación de la base gravable y son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente; sin embargo, en ejercicios futuros este efecto se revierte.

Las facilidades administrativas constituyen excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan en la integración de la base.

La experiencia internacional.

La Secretaria de la Receita Federal de Brasil comenzó a hacer publicaciones de las estimaciones de los gastos tributarios a partir de 1988, convirtiéndose así en el primer país de América Latina en realizar este tipo de informes.

Entre los países de la región la tendencia sobre la dependencia en quien recae la responsabilidad de los cálculos y la presentación documental de los presupuestos de gastos fiscales se centra en la Administración Tributaria de cada país, no así México y Argentina quienes dotamos de estas responsabilidades a los organismos de Hacienda.

Argentina

En este país se elabora un informe anual que va incluido en el Presupuesto de la Nación y está disponible en Internet. El concepto de gastos tributarios se define como el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes²⁰.

A continuación se presentan los resultados que se observan para Argentina en el mismo periodo en el gráfico 6.

²⁰ Luis Villela, Andrea Legrumber y Michael Jorratt, "Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente." Pág. 22

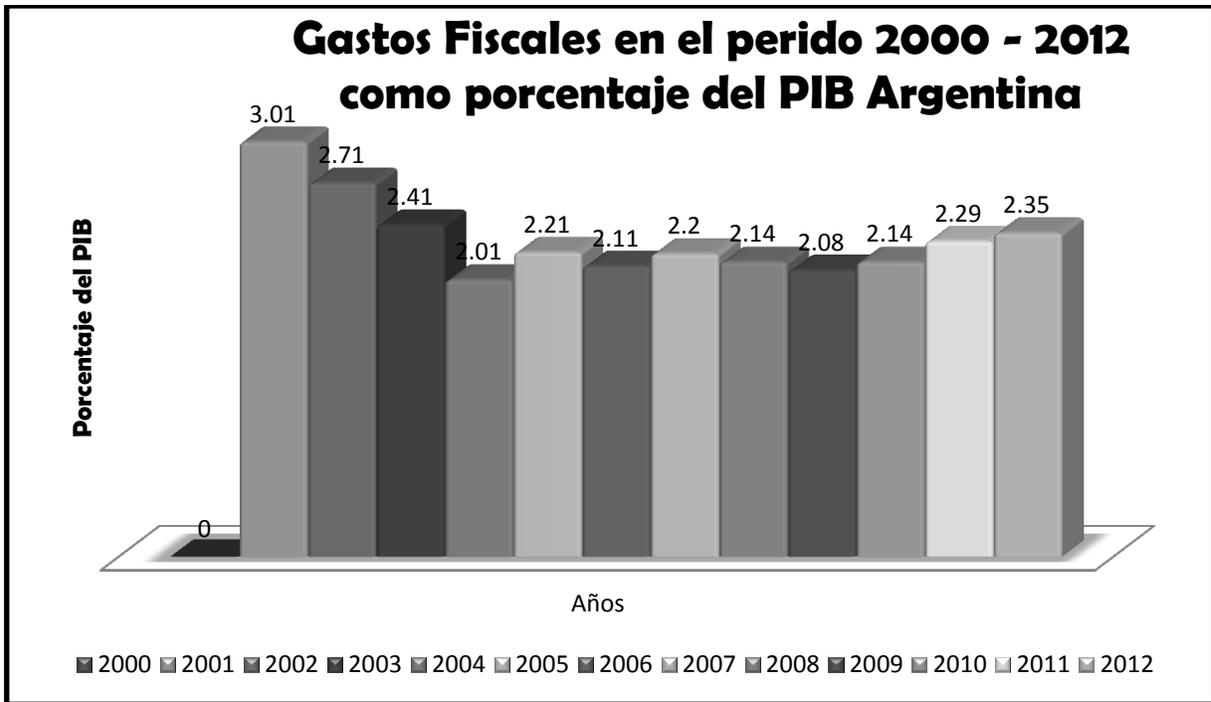


Gráfico 6. Elaboración propia con datos Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente y Presupuesto de la Nación 2012. (Argentina)

Brasil

Brasil fue el primer país de América Latina en desarrollar un marco legal definido para estimar los gastos tributarios, en el contexto de la reforma constitucional de 1988. La carta magna de este país establece que el proyecto de ley presupuestaria será acompañado de un demostrativo regionalizado del efecto que sobre los ingresos y los gastos tendrán las exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. Después de la Constitución, la Ley de Responsabilidad Fiscal, de 2000, introdujo mayor transparencia en la estimación de gastos tributarios, al establecer la necesidad de

adoptar medidas de compensación fiscal cuando se proponga un nuevo gasto tributario, más allá de extender la obligación de la estimativa a estados y municipios.

La publicación del informe también se efectúa por Internet, en la página de la administración tributaria (Receita Federal). El concepto de gastos tributarios requiere que éstos reúnan las siguientes características: reducción de la recaudación potencial; aumento de la disponibilidad económica del contribuyente; excepción al sistema tributario de referencia adoptado; carácter compensatorio o de incentivo, y equivalencia con los gastos promovidos por el gobierno por la vía del presupuesto. Las fuentes de información utilizadas son de carácter interno (declaraciones juradas y sistemas de información de la administración tributaria) y externo (Zona Franca de Manaus, Instituto Brasileño de Geografía y Estadísticas, Ministerio de Ciencia y Tecnología, Ministerio de Desarrollo, Industria y Comercio Exterior, Banco Central y otras). Las estimaciones se presentan clasificadas por tipo de tributos, región geográfica, función presupuestaria y modalidad de gasto tributario y crediticio²¹.

La evolución de los Gastos fiscales de Brasil es consecuente con la tendencia de los países latinoamericanos, tal como se observa en el gráfico 7. Pues presenta una marcada tendencia al aumento de estímulos que parece contraponerse con las

²¹ Luis Villela, Andrea Legrumber y Michael Jorratt, "Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente." Pág. 23

recomendaciones de la OCDE sobre la reducción de los tratamientos preferenciales.

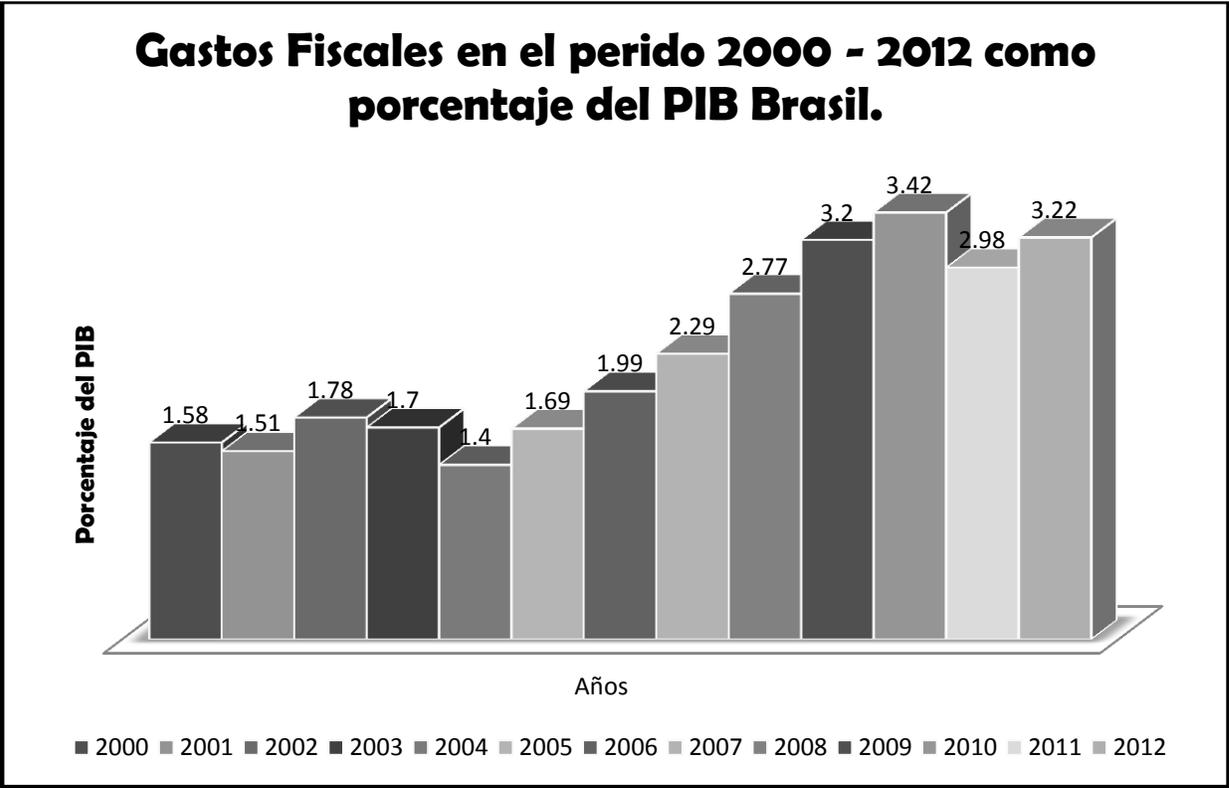


Gráfico 7. Elaboración propia con datos Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente y Demonstrativo dos Gastos Tributários (2010-2012) (Brasil).

Perú

En Perú, la estimación de los gastos tributarios es producto de un marco legal muy claro: la Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal. El informe de gastos tributarios se anexa al proyecto de ley del presupuesto del sector público y tiene carácter informativo. El proceso de elaboración del informe demuestra la integración entre la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el

Ministerio de Economía. Básicamente, la SUNAT hace todas las estimaciones y el Ministerio prepara la integración del informe elaborado por aquélla en el marco macroeconómico multianual y lo envía al Congreso Nacional. La definición de gastos tributarios en Perú los considera desviaciones respecto del sistema base que implican la reducción de ingresos del Estado con la finalidad de alcanzar objetivos extrapresupuestarios. Las fuentes de información de la SUNAT son las declaraciones presentadas por los contribuyentes, retenedores o informantes, las estadísticas de cuentas nacionales, las estadísticas oficiales y otras privadas diversas, y los pedidos expresos de información a entidades públicas o privadas²².

En el caso Peruano no se contempla información para los primeros 4 años, debido a que no se reportaban cifras correspondientes para ese periodo como parte de la discrecionalidad con que se manejaban las transferencias en materia de gastos tributarios, si bien la tendencia para el bloque Latinoamericano se presenta en crecimiento en este rubro. La nación Peruana manifiesta una tendencia regular manteniendo en promedio una tasa de 2.04% de gastos fiscales como proporción del PIB para el periodo de estudio que se observa claramente en el gráfico 8.

²² Luis Villela, Andrea Legrumber y Michael Jorratt, "Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente." Pág. 24

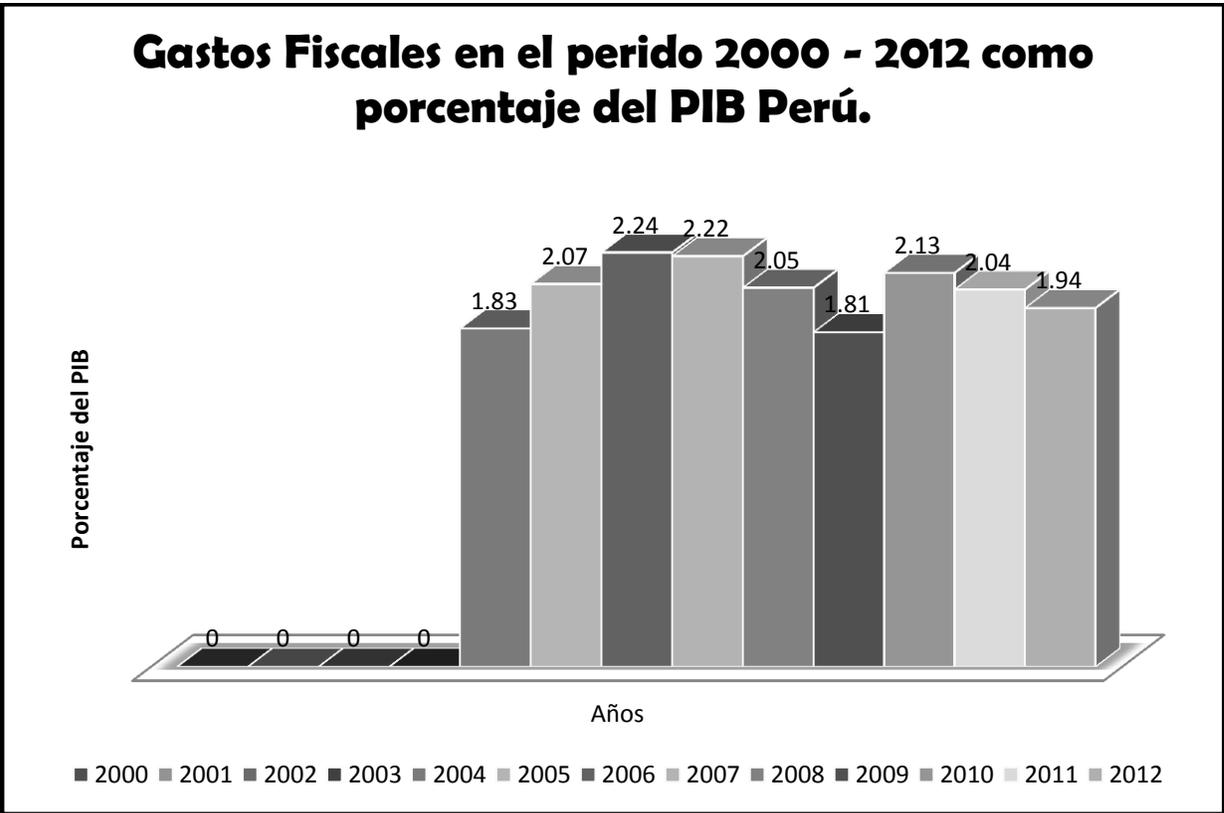


Gráfico 8. Elaboración propia con datos Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente y el informe de gastos tributarios (2010-2012) (Perú).

Dada la magnitud del sector informal en el país, la OCDE señala que “para fortalecer el crecimiento de la productividad, México necesita abordar el tema de la informalidad mediante la reducción de los costos de trabajar en el sector formal y de los obstáculos a la formalización, y a la vez mejorar la capacitación, la educación y la asistencia técnica para que las empresas informales relativamente menos productivas se vuelvan más productivas y crezcan²³”.

En el contexto internacional latinoamericano México se ubica como uno de los países que destina más beneficios fiscales en el mismo rubro, para ejemplificar

²³ OCDE, 2011 pág. 25

esta postura se presenta el gráfico 9, después de haber contextualizado en la parte anterior, analizando someramente las estructuras de Argentina, Brasil y Perú, se evidencia la brecha existente entre las proporciones que cada nación asigna a través de gastos tributarios.

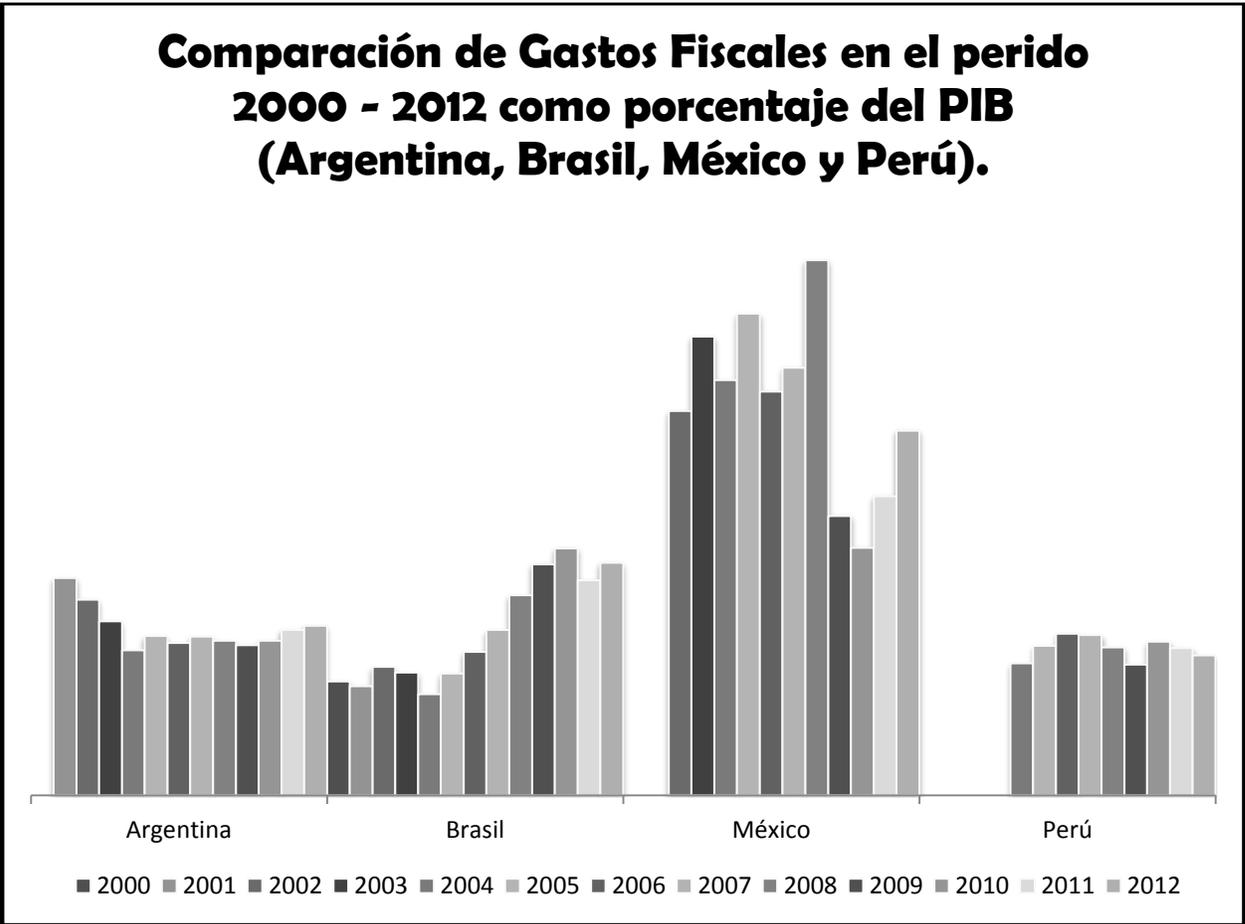


Gráfico 9. Elaboración propia con datos Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente y el informe de gastos tributarios (2010-2012) (Perú), Demonstrativo dos Gastos Tributários (2010-2012) (Brasil), Presupuesto de la Nación 2012. (Argentina) y Presupuestos de Gastos Fiscales (2002-2012) (México).

En comparación con Brasil que también es reconocido como una economía emergente, es visible que México tiene una mayor transferencia de recursos vía

los gastos fiscales, en el gráfico 10 se presenta la comparación de entre ambos países, si bien la tendencia regional es como se mencionó al aumento de las cantidades de gastos fiscales y por ende a su proporción como porcentaje del PIB, esto parece contraponerse a los compromisos que adquirió el Estado Mexicano como parte del Pacto por México en materia de eficiencia recaudatoria²⁴, fortalecimiento al federalismo²⁵, eficiencia del gasto público y transparencia²⁶ y fortalecer la capacidad financiera del Estado²⁷.

²⁴ Se mejorará y simplificará el cobro de los impuestos. Asimismo, se incrementará la base de contribuyentes y se combatirá la elusión y la evasión fiscal. (Compromiso 69 Pacto por México pág. 16)

²⁵ Se promoverán mayores y mejores facultades tributarias para las entidades federativas y municipios, como la ampliación de las atribuciones de control y cobro. En especial se fortalecerá el cobro del impuesto predial por parte de las autoridades competentes, asimismo se revisará la Ley de Coordinación Fiscal para construir una relación más equitativa entre la Federación y las entidades federativas. (Compromiso 70 Pacto por México pág. 16).

²⁶ Se eliminarán duplicidades de funciones, se compactarán áreas y dependencias de gobierno, y se revisará permanentemente el gasto del sector público para mejorar su eficiencia y alcanzar mejores indicadores de desempeño. (Compromiso 71 Pacto por México pág. 16)

²⁷ Se eliminarán los privilegios fiscales, en particular, el régimen de consolidación fiscal. Se buscará reducir el sector informal de la economía. Se revisará el diseño y la ejecución de los impuestos directos e indirectos. (Compromiso 72 Pacto por México pág. 17)

Comparación de Gastos Fiscales en el periodo 2000 - 2012 como porcentaje del PIB (Brasil y México).

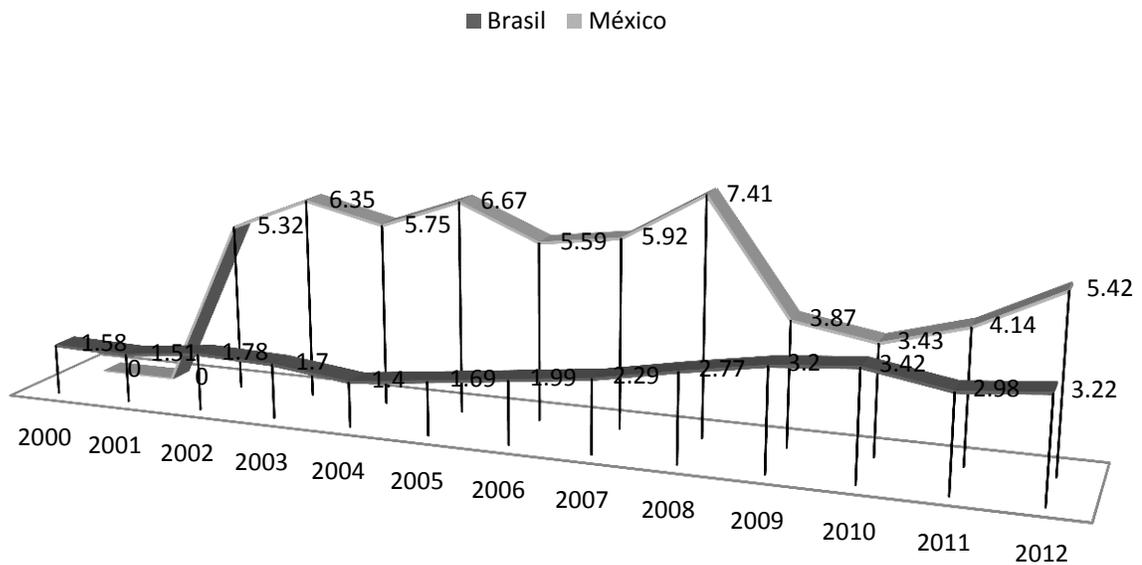


Gráfico 10. Elaboración propia con datos de Gastos Tributarios, La Reforma Pendiente, Demonstrativo dos Gastos Tributários (2010-2012) (Brasil) y Presupuestos de Gastos Fiscales (2002-2012) (México).

La política fiscal es otra de las principales herramientas de promoción del desarrollo económico. Por un lado, unas finanzas sanas crean una menor necesidad de endeudamiento público, lo que a su vez genera menos presiones sobre la tasa de interés, lo cual favorece la inversión. Por otro lado a través, de los sistemas tributarios se obtienen ingresos necesarios para la inversión pública en infraestructura y servicios. Aumentando el gasto, el gobierno puede incrementar el nivel de demanda agregada, lo que tiene un efecto expansivo en la economía en el corto plazo. Del mismo modo, a través de la estructura

impositiva pueden otorgarse incentivos fiscales a individuos o empresas para favorecer el desarrollo económico²⁸.

De acuerdo con Villela, dentro de un sistema tributario sólido, se tienen herramientas adicionales como los gastos fiscales. Algunas ventajas y desventajas de la aplicación de los gastos fiscales se muestran a continuación.

Ventajas.

- a) Son una herramienta de intervención gubernamental con la que pueden lograrse objetivos económicos y sociales.
- b) Pueden generar externalidades positivas, al incentivar el consumo de ciertos bienes y servicios.
- c) Algunos gastos fiscales favorecen la disminución del sector informal.
- d) La accesibilidad para los contribuyentes beneficiados es automática debido a que son autoaplicativos²⁹.

²⁸ CEPAL, 2009

²⁹ Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2010

Desventajas.

- a) No sólo son costosos en términos recaudatorios, sino que su uso indirectamente implica un aumento en las tasas impositivas o una reducción del gasto³⁰.
- b) Propician distorsiones en los mercados, al aumentar la demanda por bienes y servicios sujetos a algún tratamiento preferencial³¹.
- c) Generan mayor complejidad administrativa, pues resulta más difícil controlar y administrar un sistema con varias excepciones, lo cual incrementa las posibilidades de evasión y elusión fiscal.
- d) Una vez establecidos son difíciles de eliminar, ya que generalmente su renovaciones automática y no existe un proceso de revisión que permita identificar los gastos fiscales que no están siendo efectivos o que ya cumplieron con el objetivo para el cual fueron creados. Lo anterior genera un costo prolongado e innecesario para el gobierno.
- e) Implican una pérdida de equidad horizontal, en tanto que favorecen a un grupo específico de contribuyentes.

³⁰ OCDE, 2010

³¹ Brandt & Paillacar, 2011

- f) Algunos son regresivos y poco focalizados.

- g) Generan ganancias inesperadas, es decir, crean estímulos para que las personas lo hagan de todas formas hubieran hecho, lo cual representa una concesión innecesaria para el beneficio³².

Conforme a lo anterior, la OCDE señala que un sistema tributario es eficiente en la medida en que distorsiona poco el comportamiento de los contribuyentes. Los gastos fiscales crean distorsiones que generan mayores probabilidades de evasión, para mantener el mismo nivel de gasto, es necesario incrementar las tasas impositivas. De acuerdo con este organismo, dichos efectos, aunados a la ineffectividad de algunos de ellos, justificarían aún más su eliminación. Al reducir el número de disposiciones fiscales que conceden tratos preferenciales se liberan recursos que pueden ser utilizados de una forma más productiva, se disminuye la evasión fiscal y, por lo tanto, se mejora la eficiencia económica³³.

³² Villela, Lemgruber & Jorrat, 2010

³³ OCDE, 2010

La base gravable de los impuestos.

Afirma la OCDE que la creación de gastos fiscales disminuye la base gravable de un impuesto por tanto las reformas encaminadas a ampliar la base gravable implican acciones orientadas al crecimiento económico.

Existen cuatro argumentos básicos en favor de este pensamiento:

- a) Se genera mayor eficiencia en la asignación, ya que se minimizan las distorsiones que surgen por la aplicación de diferentes reglas impositivas a contribuyentes o actividades similares.
- b) Se reducen los costos administrativos, de aplicación y cumplimiento, pues la eliminación de tratamientos fiscales preferenciales disminuye la complejidad del sistema.
- c) Existe mayor cumplimiento tributario, debido a que las oportunidades de evasión se reducen.

d) Disminuyen las tasas impositivas, dado que al aumentar los ingresos fiscales es posible financiar una reducción de las tasas impositivas³⁴.

La experiencia en materia tributaria de diversas naciones muestra que la tendencia internacional en las últimas décadas ha llevado al aumento en las tasas de los impuestos al consumo, una reducción en las tasas de impuestos al ingreso, la ampliación de la base gravable a través de la eliminación de gastos fiscales. Responde a un análisis en términos costo efectividad. Egipto, Indonesia y Uganda han probado que la reducción de tasas de los impuestos al ingreso y la eliminación de tratamientos preferenciales ineficientes promueven la solidez del sistema impositivo, ya que favorecen la obtención de mayores niveles de inversión y de ingresos³⁵.

México no es excluido de esta tendencia pues si observamos la cantidad de gastos fiscales por tipo de impuesto en el periodo de 2002 – 2012, para el cual se tienen datos, se hace visible que se ha avanzado poco o nada en la ampliación de la base tributaria por eliminación de gastos fiscales, se puede observar en el gráfico 11 que para el caso del IVA que es un impuesto al consumo no se registra ninguna modificación en cuanto a los tratamientos especiales que contempla este impuesto, pues desde el 2002 que se comenzó a elaborar el presupuesto de gastos fiscales y

³⁴ OCDE, 2011

³⁵ OCDE, 2007

hasta el 2012 siguen siendo 3 los tratamientos especiales del impuesto, por otra parte es visible también la tendencia creciente que presenta el ISR tanto en su modalidad para personas físicas (ISRPF), que en promedio para el periodo registró 34 estímulos fiscales y para la modalidad empresarial (ISRE) promedió 22 estímulos fiscales.

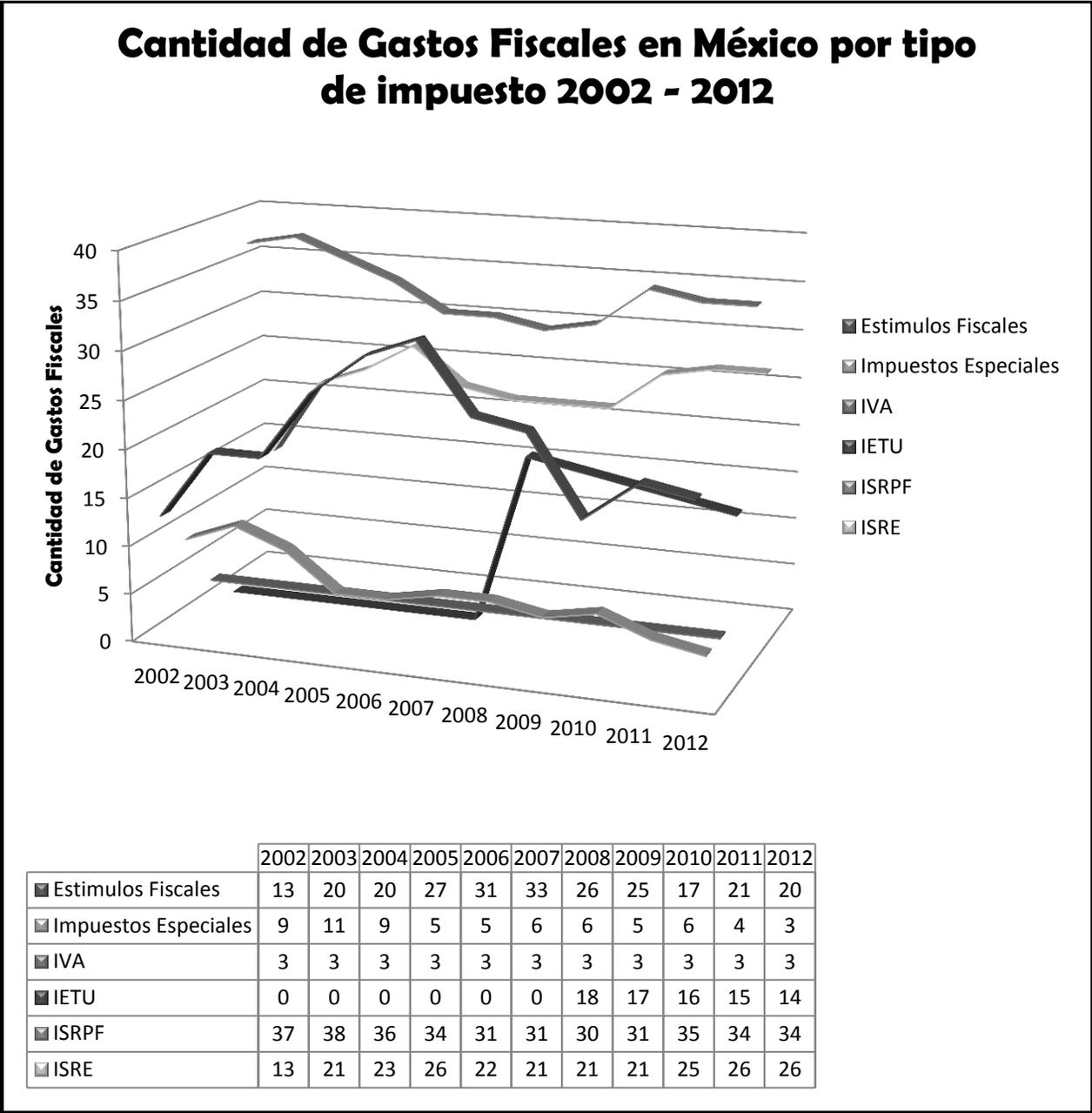


Gráfico 11. Elaboración propia con datos de Ethos Fundación.

El crecimiento económico y su relación con los gastos fiscales

En los últimos años, se ha observado un mayor uso de los gastos fiscales como herramienta para impulsar el desarrollo económico.

La OCDE sostiene que existe una creciente creencia internacional de que los incentivos fiscales raramente generan los beneficios previstos. A pesar de este punto de vista, varios países continúan introduciendo nuevos gastos fiscales. Ello se debe a su conveniencia política³⁶.

Los incentivos tributarios sólo representan un factor más, a veces de los menos importantes, de un conjunto de factores que determinan la magnitud de las inversiones en un país. Algunas variables más relevantes que los gastos fiscales son, por ejemplo, la estabilidad política, una adecuada legislación económica, la infraestructura o la accesibilidad a los mercados³⁷.

Las características del mercado, los costos de producción y la disponibilidad de recursos explican principalmente las decisiones de inversión. Incluso, la transparencia, simplicidad, estabilidad y certidumbre en la aplicación de la ley y

³⁶ OCDE, 2012

³⁷ Villela, Lemgruber & Jorrat, 2010

en la administración tributaria son más valorados por los inversionistas que los incentivos fiscales³⁸.

Al analizar las variables de mayor incidencia sobre las decisiones de inversión, se observó que los incentivos fiscales cumplen una función secundaria en el proceso de toma de decisiones. Es decir, sólo cuando dos países son igualmente atractivos para invertir, los incentivos fiscales pueden determinar el destino de ésta³⁹.

En términos generales puede decirse que los incentivos tributarios constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado⁴⁰.

Entre los objetivos habituales que suelen perseguirse se encuentran, además del aumento de la inversión, el desarrollo de regiones atrasadas, la promoción de exportaciones, la industrialización, la generación de empleo, el cuidado del medio ambiente, la transferencia de tecnología, la diversificación de la estructura económica y la formación de capital humano.

³⁸ OCDE, 2007

³⁹ OCDE, 2011

⁴⁰ CEPAL, 2009, Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina, pág. 15

En el gráfico 12 es evidente que la mayor parte de los beneficios que otorgan los países en desarrollo se refieren a exenciones de impuestos, de derechos de importación, permisos para invertir utilidades y tasas diferenciadas de impuestos. Por ejemplo, el 55% de este tipo de países cuentan con exenciones tributarias mientras que en los países de la OCDE, el porcentaje de países que utilizan estos beneficios sólo llega al 20%. En estos últimos es más usual la existencia de préstamos subsidiados, ya que el 45% de los países de la OCDE cuentan con estos beneficios mientras que en los países en desarrollo, sólo el 18% utiliza este instrumento como incentivo a la inversión.

“Distintas razones pueden explicar por qué los países de la región han utilizado preferentemente exenciones tributarias. Probablemente el bajo uso de subsidios directos se relacione con el menor tamaño de los sectores públicos latinoamericanos mientras que el menor uso de préstamos subsidiados es producto de mercados de capitales reducidos y un menor desarrollo de herramientas financieras⁴¹”.

⁴¹ CEPAL, 2009, Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina, pág. 15

Incentivos a la inversión extranjera directa (IED) en países en desarrollo y en miembros de la OCDE. (Expresados como porcentajes)

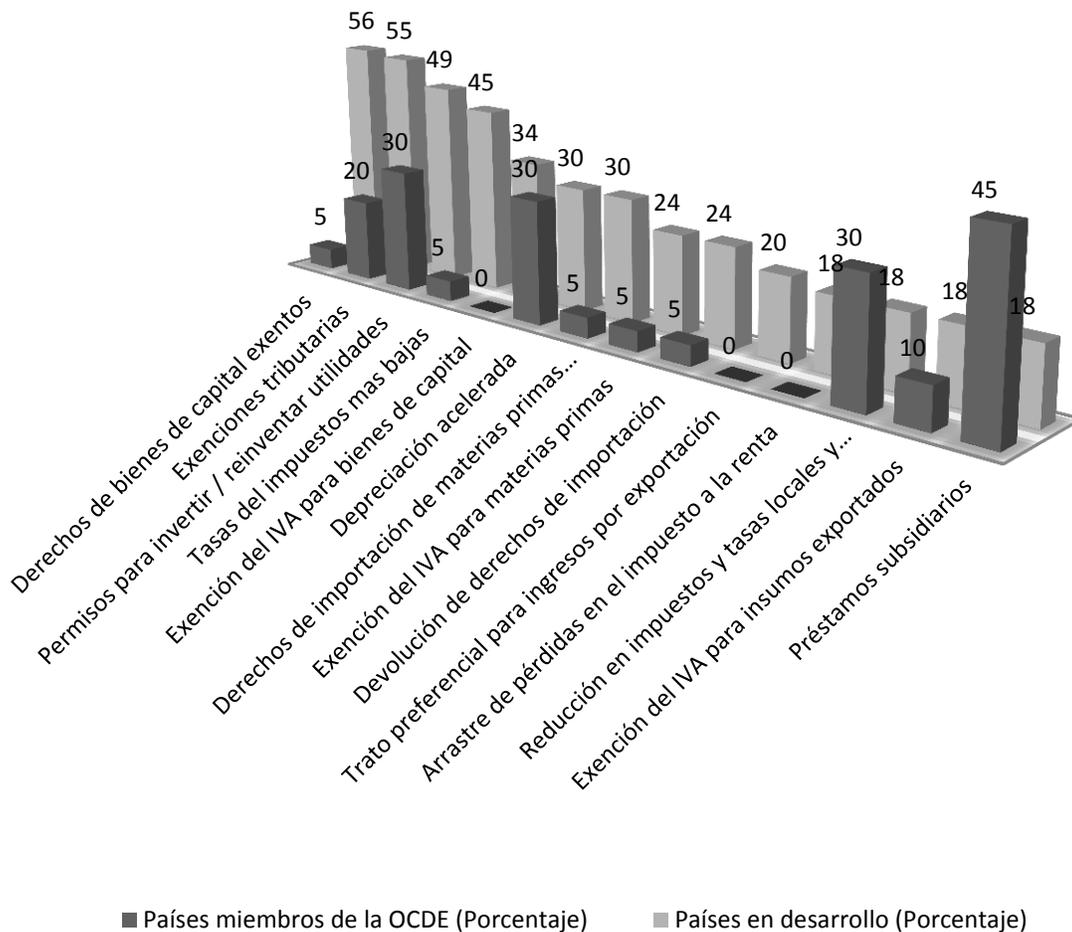


Gráfico 12. Elaboración propia con datos de CEPAL, 2009, Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina.

CAPÍTULO 4

IMPACTO ECONÓMICO

El proceso presupuestario en México.

En México, en la elaboración del Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) colaboran las distintas secretarías de la Administración Pública Federal (APF), sin embargo, la responsabilidad de su integración recae sobre la SHCP. Una vez integrado, el PEF es turnado al Congreso de la Unión para su análisis, discusión y aprobación. Los gastos fiscales, por su parte, son autorizados mediante reformas a las leyes tributarias que se aplican a nivel federal o a través de Decretos Presidenciales. En oposición al PEF, en la aprobación de los gastos fiscales la participación de las secretarías de la APF es limitada. Una vez aprobados, los gastos fiscales permanecen en la ley o decreto correspondiente, a diferencia de los gastos del PEF que se revisan cada año. Además del importante papel que juega la SHCP en la autorización de los gastos fiscales, la dependencia está facultada para elaborar el PGF, con el cual se informa al Congreso y a la sociedad civil sobre la evolución de dichos tratamientos. En este sentido, el PGF no requiere autorización, sino que funciona únicamente como un documento informativo. Adicionalmente, a pesar de que el artículo 25 de la LIF señala que los estímulos fiscales y las facilidades administrativas se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y

progresividad, no existe un documento que demuestre que la aprobación de los gastos fiscales efectivamente se basa en dichos criterios.⁴²

En México el Paquete Económico, que incluye al PEF, es entregado para su análisis, discusión y aprobación al Congreso de la Unión en el mes de septiembre. En lo que respecta al PGF, el artículo 40 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH) señala que en la Iniciativa de la LIF debe incluirse “la explicación para el año que se presupuesta sobre los gastos fiscales”. Al respecto no siempre se contenía este apartado en la LIF, a partir de 2002 se incluyó esta disposición en el artículo 31 de la misma ley, para el año 2003 se incluían como parte del artículo 28 y artículo 36 de la LIF de 2003, en la LIF de 2004 aparecían en el cuerpo del artículo 30 y 33, en la LIF de 2005 se presentaban de la misma forma que en 2004 como parte de los artículos 30 y 33, adicionando una clausula en el artículo 38, la LIF de 2006 presentaba los señalamientos en esta materia en los artículos 29 y 32, para el 2007, 2008 y 2009 las LIF correspondientes resumían los apartados en los artículos 26 y 28, la LIF de 2010 resumía todo en el artículo 28, las LIF de 2011 y 2012 contemplaban los tratamientos en materia en los artículos 25 y 27.

Conforme a la LFPRH, no queda claro lo que debe entenderse por “la explicación para el año que se presupuesta sobre los gastos fiscales”. Tal vez derivado de ello

⁴² Fundación Ethos y Fundación Idea, 2008

es que la Iniciativa de la LIF contiene únicamente un resumen sobre los gastos fiscales, en donde básicamente se estipula por qué el PGF no incluye cantidades totales por impuesto o de todos los rubros de tratamientos diferenciales del sistema tributario. Asimismo, se hace una breve mención de los tratamientos preferenciales que destacan por el monto estimado de la pérdida recaudatoria. De conformidad con las normas antes expuestas, tanto el PEF como el PGF se presentan en fechas distintas, razón por la cual no se generan grandes debates en torno al segundo y menos aún se definen topes que involucren a ambos tipos de gasto.

Evolución de la Política y Disposiciones Fiscales de los Ingresos Tributarios en México en el periodo 2000 – 2006

En términos del Centro de Estudios de la Finanzas Publicas “la menor participación de los ingresos tributarios respecto con los ingresos presupuestarios se registró en el 2005 con 41.5 por ciento derivado de diversas modificaciones a la ley del ISR como son: la disminución de la tasa aplicable a personas morales y personas físicas, la deducción inmediata de inversiones, además de la deducción de la PTU; en materia del IEPS, la caída de la recaudación proveniente de gasolina y diesel, la cual se ve reflejada en el aumento de los ingresos no tributarios, por el aumento registrado en los derechos por hidrocarburos

La mayor participación de los ingresos tributarios se registró en el 2002 al ubicarse en 52.5 por ciento, motivado por la aprobación de medidas fiscales en la Ley del ISR que entró en vigor a partir del año en comento, como son: la eliminación de regímenes preferenciales que daban lugar a prácticas de elusión fiscal; se limitaron o redujeron exenciones a diversos contribuyentes entre otros, los derechos de autor y la edición de libros; asimismo, la creación de otras contribuciones como son “El Impuesto Sustitutivo al Crédito al Salarios” y el “Impuestos a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios”; en el IEPS se incorporaron gravámenes a las telecomunicaciones, aguas gasificadas o minerales, bebidas hidratantes o rehidratantes, refrescos y sus concentrados, y se aumentaron las tasas para los cigarros y bebidas alcohólicas⁴³.” Todo lo anterior en el periodo 2000 – 2006 para ejemplificar lo respectivo a lo que se registró por tipo de impuesto primero abordaremos el ISR como se puede observar en el gráfico 13 represento el 4.7 por ciento del PIB en promedio durante el periodo de 2000 a 2006.

Durante el periodo en estudio, el año que registró mayor recaudación fue en el 2002 al ubicarse en 5.08 por ciento del PIB derivado principalmente por la incorporación de medidas orientadas a promover la inversión, a fortalecer los ingresos tributarios, lograr la simplificación administrativa, combatir la evasión y elusión fiscal y a otorgar mayor seguridad jurídica.

Por el contrario, la menor recaudación observada en términos del PIB se registró en el 2004 con 4.48 por ciento, esto fue debido a las modificaciones a la Ley en

⁴³ Evolución de los ingresos tributarios 2000-2006, CEFP, Serie de cuadernos de Finanzas Públicas 2006

ejercicios anteriores, como la disminución gradual de la tasa impositiva y la deducción inmediata de inversiones, entre otras; dichas modificaciones afectaron negativamente, pues para el 2006 se ubicó en 4.41 por ciento del PIB, la más baja en el periodo en estudio.

El ISR durante el periodo en estudio ha sido objeto de grandes modificaciones, como son: la entrada en vigor de la nueva Ley, la disminución gradual de la tasa impositiva, el cambio de deducción de compras a costo de ventas.

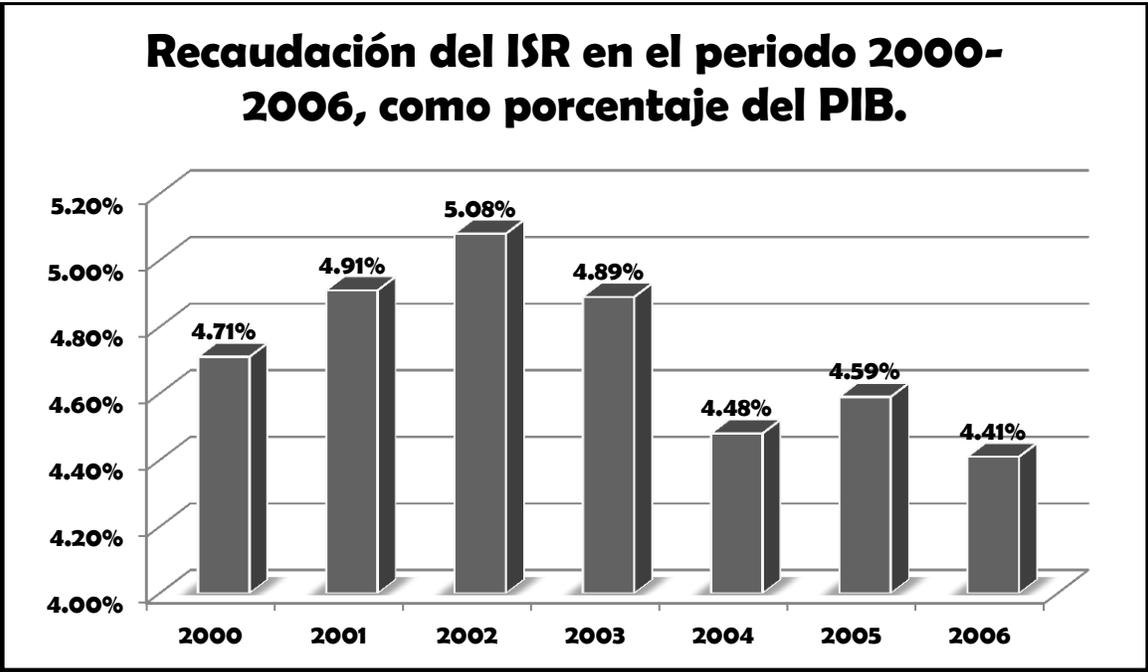


Gráfico 13. Elaboración propia con datos de la Evolución de los Ingresos Tributarios 2000-2006.

Para el año 2000 la principal explicación que se reportó para el entendimiento de la variación real de 6.8% como se observa en gráfico 14, fue que se debió en mayor medida a las modificaciones a la Ley, el cambio más significativo fue la

limitación del régimen de consolidación fiscal, la variación real de 4.22% en 2001 fue resultado inmediato del establecimiento de Programa Cuenta Nueva y Borrón, de la misma manera el resultado de la variación real de 4.2% en 2002 se debió a los favorables efectos de la reforma fiscal aprobada a finales de 2001, a las medidas de la administración tributaria para propiciar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para combatir la evasión y elusión fiscal.

El panorama que se adelantaba desde 2001 conforme a la tendencia que presentaba la recaudación del ISR a la baja en términos reales, condujo a un resultado en cifras negativas -2.49%, se explica por las modificaciones fiscales aplicables a las personas morales, como la disminución de un punto en la tasa del impuesto y la posibilidad de disminuir en los pagos provisionales la totalidad de las pérdidas pendientes de amortizar lo que modificó el flujo de efectivo en la recaudación, el comportamiento se mantuvo hasta el año 2004% cuando en términos reales negativos se registró la variación más importante pues se cuantificó en -4.61% que se siguió significando como el reflejo de las disposiciones fiscales para 2003.

En 2005 los cambios aprobados a la Ley del ISR principalmente el cambio de deducción de compras a costo de lo vendido, ocasionó que las empresas pudieran deducir sus insumos hasta que se vendieran posibilitaron un repunte en términos reales de 5.63%, terminando con este buen indicador el 2006 se registró una variación real del -2.33% que impactó en la recaudación del impuesto como reflejo de determinaciones de años anteriores como la disminución de tasas impositivas, la

posibilidad de consolidar al 100 por ciento, la incorporación de municipios a la deducción inmediata y la posibilidad de deducir la PTU pagada en el ejercicio, todo lo anterior gráficamente arroja como resultado el cuadro 14 que presenta las variaciones en términos reales de la recaudación del ISR en el periodo 2000- 2006.



Gráfico 14. Elaboración propia con datos de la Evolución de los Ingresos Tributarios 2000-2006.

Por otro lado el IVA que es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes; no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre enajenación, prestación de servicios independientes y arrendamiento de bienes y servicios, el cual se traslada a los consumidores a través de los precios, presento en el periodo 2000- 2006 una estructura que permite identificar la existencia de tasas diferenciales y regímenes especiales. En particular, tipifica las tasas del 15 por ciento, del 10 por ciento, y la de “0” por ciento; así como un régimen

de exención que es contenido en los PGF correspondientes a cada año del periodo 2000 – 2006, mismo que se presentan como parte de esta investigación.

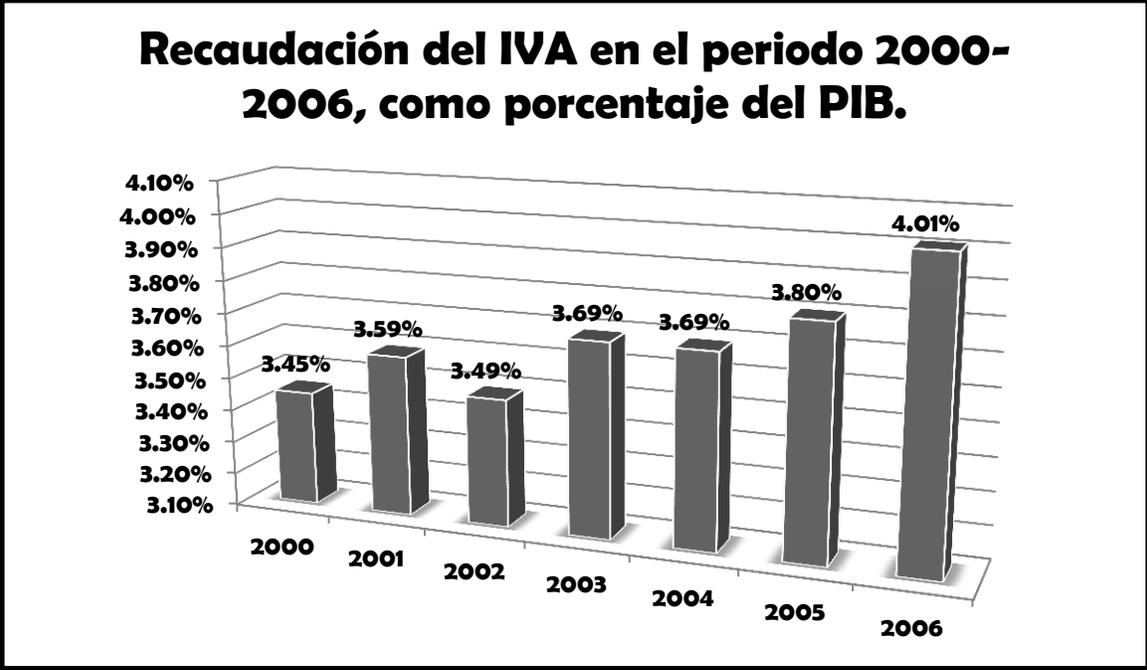


Gráfico 15. Elaboración propia con datos de la Evolución de los Ingresos Tributarios 2000-2006.

Como proporción del PIB el IVA represento un 3.45% para el año 2000, lo anterior se posibilito derivado de las modificaciones a la ley del IVA como son: la incorporación al esquema de retención de los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de bienes y a los comisionistas; además, a las adecuaciones al esquema de acreditamiento, pero en términos reales como se observa en el gráfico 16, la variación en este sentido se ubicó en 11,87%, esta tendencia se dio en aras de un dinamismo en el consumo privado de 8.2% en términos reales (gráfico 17).

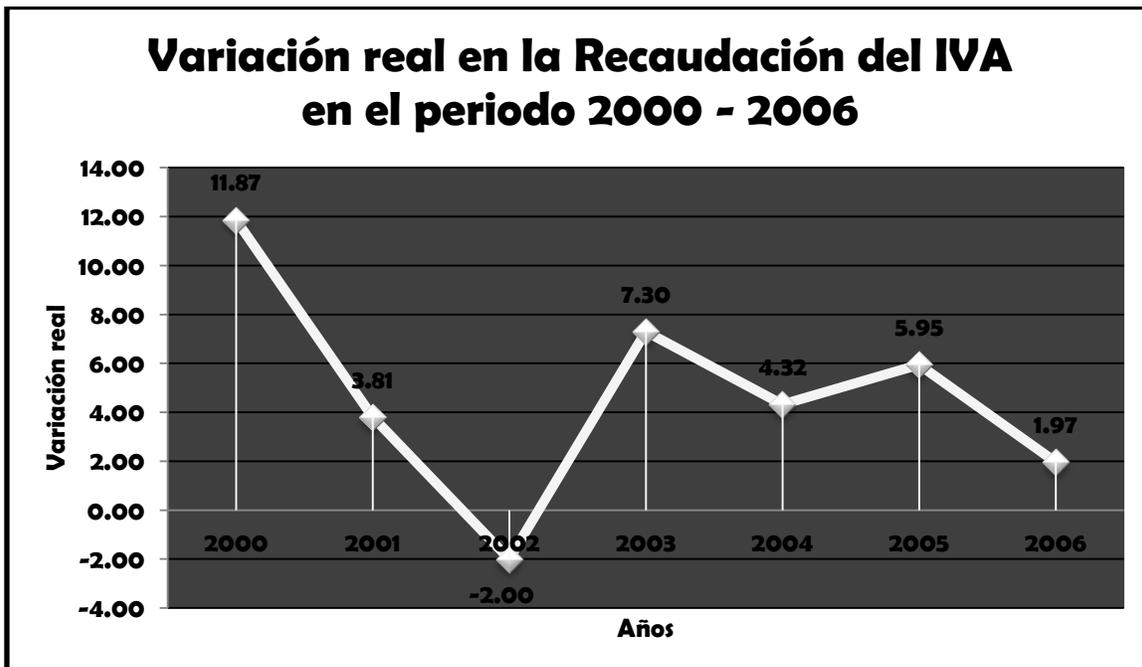


Gráfico 16. Elaboración propia con datos de la Evolución de los Ingresos Tributarios 2000-2006.

En el ejercicio 2001 la variación del 3.8% según la gráfica 16 se debió en gran medida a la implementación de diversas medidas adoptadas tales como el Programa Cuenta Nueva y Borrón, derivando en una recaudación del orden de 3.59% en términos del PIB (gráfico 15).

La disminución del 2% en términos reales en 2002 (gráfica 16) formo parte del moderado dinamismo en el consumo privado (gráfico 17) y las modificaciones fiscales que durante este ejercicio se realizaron, como el cambio de régimen a flujo de efectivo el cual entró en vigor a partir de marzo del 2002, lo que impactó negativamente el flujo de la recaudación.

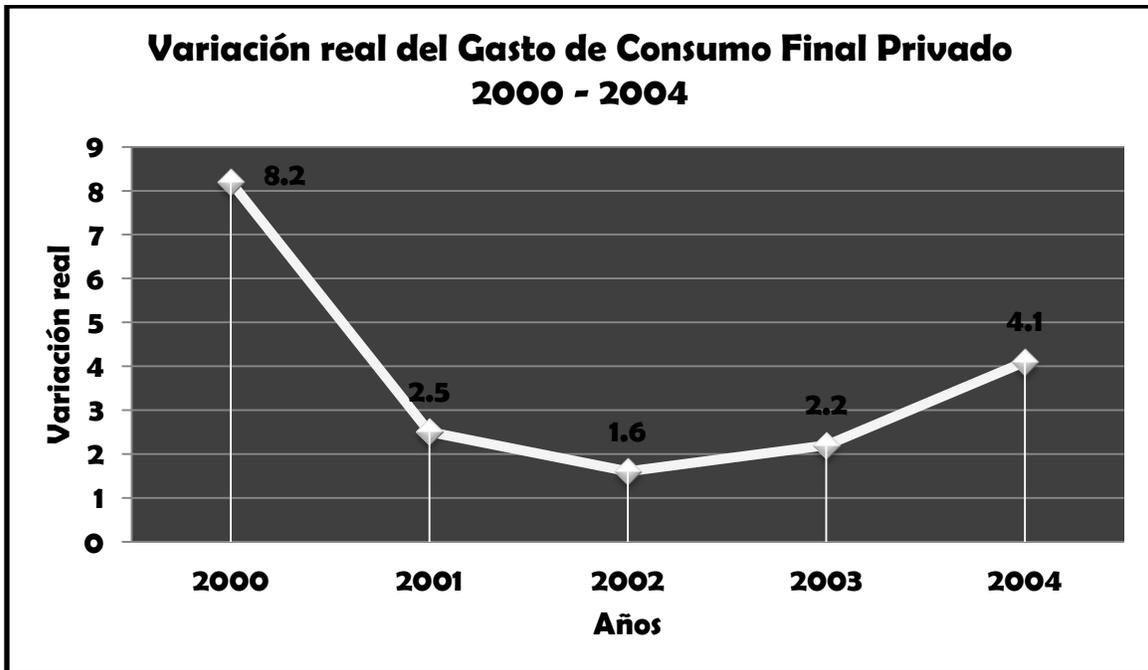


Gráfico 17. Elaboración propia con datos de la Evolución de los Ingresos Tributarios 2000-2006.

El ejercicio de 2003 registro un incremento de 7.3% en términos reales (gráfico 16) permitido por las modificaciones fiscales a la Ley del IVA, como son: la incorporación permanente del régimen de flujo de efectivo, el calcular el impuesto mensualmente en lugar de anual, que permitió eliminar el ajuste semestral y se fortaleció el gravar con tasa general, a los productos destinados a la alimentación preparados para su consumo, en términos del PIB las implicaciones que resultaron de los cambios fueron del orden de 3.69% (gráfico 15).

Para 2004 debido a que el consumo privado se ubicó en 4.1% en términos de variación real (gráfico 17), la recaudación del impuesto como parte del PIB se registró con un 3.69% (gráfico 15).

En el año 2005 el impuesto recaudó un 3.80% como porcentaje del PIB (gráfico 15) por medidas adoptadas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y también por la eliminación de la exención a los Pequeños Contribuyentes, aprobada desde el ejercicio 2004, se adecuó la legislación a la sentencia de inconstitucionalidad declarada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los efectos de las contribuciones en la Ley siguieron su efecto hasta 2006, donde la recaudación significó el 4.01% como proporción del PIB (gráfico 15), aun y cuando en el mismo año la recaudación a partir del 1 de julio del 2006 se vio afectada por la devolución del IVA que los turistas extranjeros pudieran solicitar.

Evolución de los Gastos Fiscales en el periodo 2002 – 2006.

En los años 2000 y 2001 no se contaba con un instrumento que reportara de manera conjunta los tratamientos especiales que se derivaban de cada ley, estos montos no eran reportados de manera formal, ni se tenía la debida dimensión de cuanto representaban anualmente como pérdida recaudatoria, el Presupuesto de Gastos Fiscales fue implementado precisamente para tener datos más detallados acerca de las implicaciones económicas que conllevaban las distorsiones de la base impositiva que se reconocían en las diferentes consideraciones por tipo de impuestos, es por ello que el análisis puntual del Presupuesto de Gastos Fiscales, comienza con datos del año 2002 y no desde el año 2000.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2002.**

Es el año en que entra en vigor la creación del Presupuesto de Gastos Fiscales, este incluye un cuadro de resumen de la pérdida recaudatoria (dividida por impuestos), así como el monto de millones de pesos y el porcentaje del PIB que representa cada uno de los 75 gastos fiscales incluidos en el documento para ese año. Así mismo incluía una tabla denominada Proporción de los gastos fiscales respecto a la recaudación potencial entre 16 países, todos como porcentaje del PIB, México obtuvo el valor más alto con 31.95%, en ese año, el país tenía la mayor proporción de gastos fiscales respecto de la recaudación potencial⁴⁴.

De acuerdo con el PGF 2002 los gastos fiscales para el mismo año significaban la pérdida recaudatoria por tipos de impuesto como se observa en el gráfico 18, es importante destacar que el comportamiento de esta distribución entre el IVA y ISR de personas físicas no se vuelve a presentar en el periodo, pues la pérdida de recaudación del IVA represento para este año el 1.70% del PIB, mientras que para el ISR de personas físicas represento 1.87% del PIB, pues la regularidad en los subsecuentes años de estudio presenta al IVA con mayor proporción que el ISR de personas físicas.

⁴⁴ La recaudación potencial se define como la suma de los gastos fiscales y los ingresos tributarios.

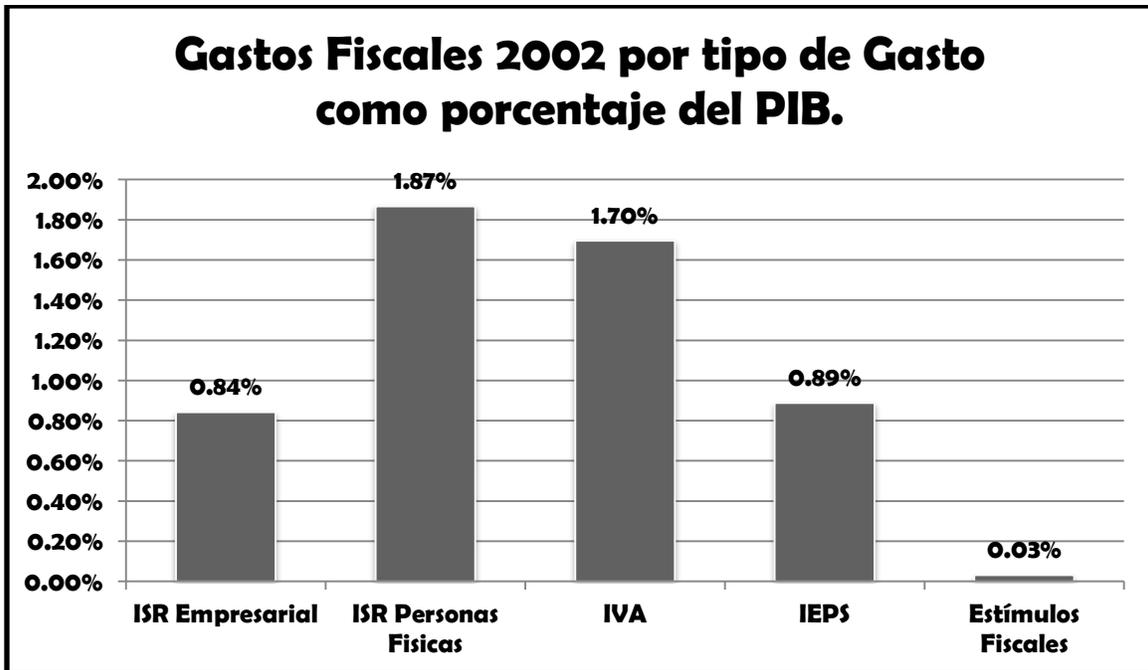


Gráfico 18. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002.

Si consideramos la estructura porcentual del Presupuesto de Gastos Fiscales, la distribución por tipo de impuesto se estableció en los porcentajes que se observan en el gráfico 19, la mayor concentración se registra en el ISR de manera agregada, pues la suma del porcentaje de la renuncia por ISR fue del orden del 51% (167,631 mdp) lo cual es congruente con la premisa que en materia impositiva se planteó en el apartado anterior que reconocía al ISR como el mayor contribuyente en términos de recaudación de ingresos tributarios por tanto es también el impuesto que pierde la mayor suma como concepto de gastos fiscales, lo relevante de los gastos fiscales por ISR es que representaron el 2.71% del PIB (gráfico 18) si bien reportamos el ingreso tributario de ISR por el orden de 4.71% de PIB (gráfico 13), podemos asumir que perdimos más de la mitad del potencial de recaudación de este impuesto en el 2002.

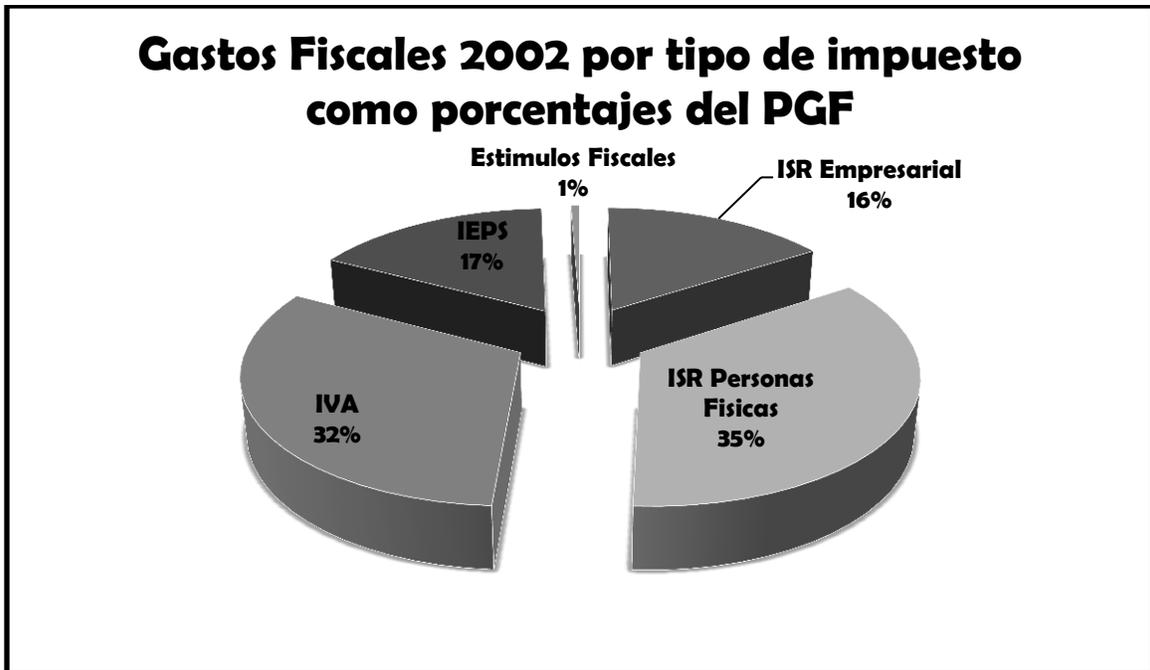


Gráfico 19. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2002.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2003.**

El número de gastos fiscales aumenta a 93, en la tabla de comparación internacional contenida en el PFG 2003, México sigue manteniendo la mayor proporción de gastos fiscales respecto de la recaudación potencial con 34.91%⁴⁵.

⁴⁵ PGF,2003

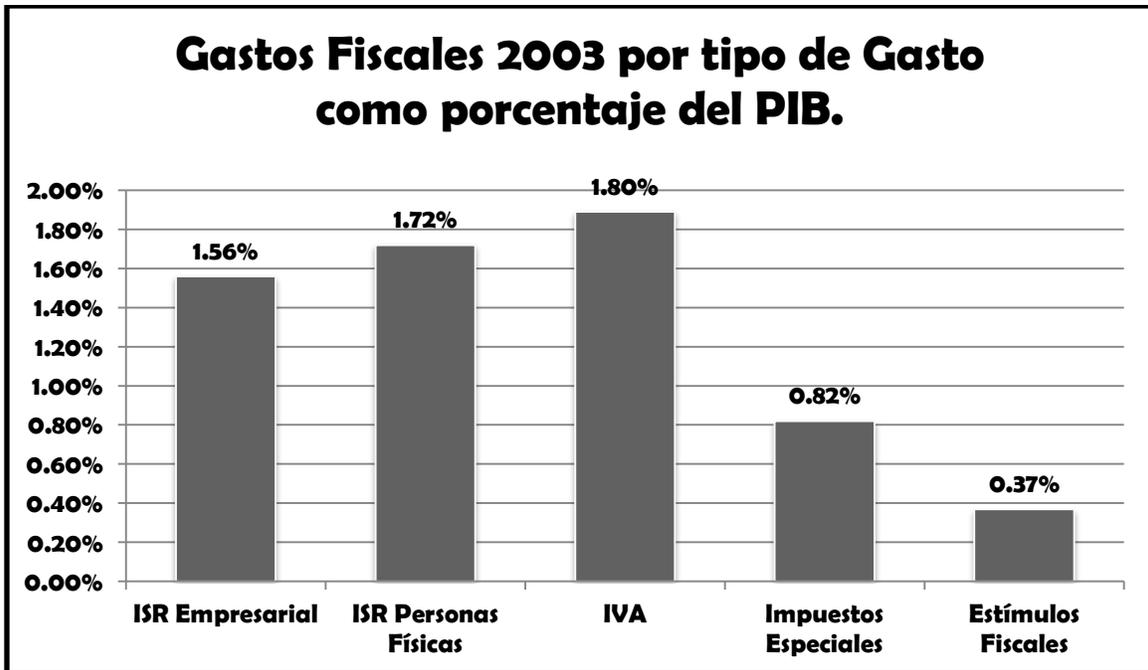


Gráfico 20. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2003.

Del gráfico 20 es relevante la proporción que presenta el IVA como pérdida de recaudación 1.80% en términos del PIB, es contraste en mayor manera cuando recordamos la recaudación que represento este impuesto para el mismo año 3.69% (gráfico 15) respecto al PIB, en términos porcentuales resulta como 50% menos recaudación de la registrada, la importancia de ello es que estas desviaciones son de naturaleza regresiva, por lo tanto no se está cubriendo con esa pérdida ningún objetivo social.

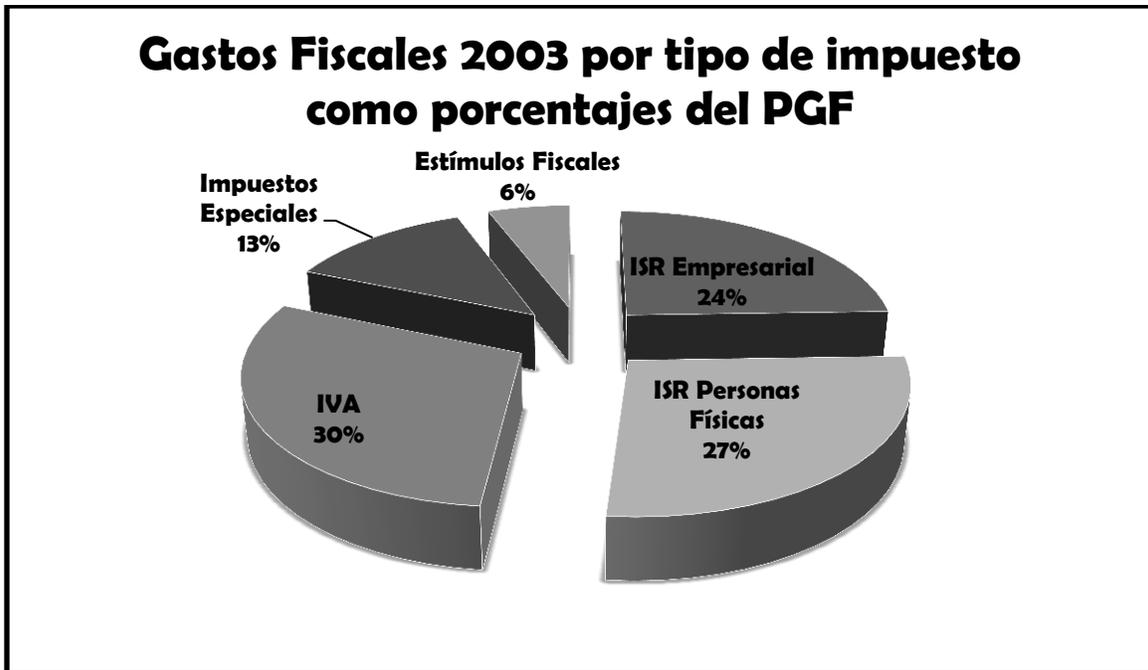


Gráfico 21. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2003.

La proporción de los gastos fiscales para 2003 (gráfico 21), mantiene casi las mismas proporciones que en el año anterior, un cambio significativo es el aumento de 5% más de pérdida por concepto de estímulos fiscales, esta cifra represento 24,250.2 mdp.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2004.**

Si se evalúa la renuncia recaudatoria como porcentaje del PIB 2.01 (gráfico22) contra la recaudación del IVA para el mismo año 3.69% como proporción del PIB (gráfico 15) existe una brecha entre lo recaudado y la renuncia recaudatoria, pues

contrasta con que a pesar de que el porcentaje de recaudación entre 2003 y 2004 se mantuvo sin cambios haya aumentado la pérdida de ingresos tributarios del orden de 142,517.7 mdp por la aplicación de los diversos esquemas diferenciados del impuesto en cuestión, esto es gran medida explicado por el dinamismo que se registró en términos de la variación real del gasto de consumo privado que para el mismo año significo un 4% (gráfico 17), este hecho evidencia de manera clara y determinante, que al menos en ese año no se obtuvo la mayor ventaja del dinamismo económico reportado, pues no fue congruente con la recaudación, pero si con la renuncia que se documentó para tales años.

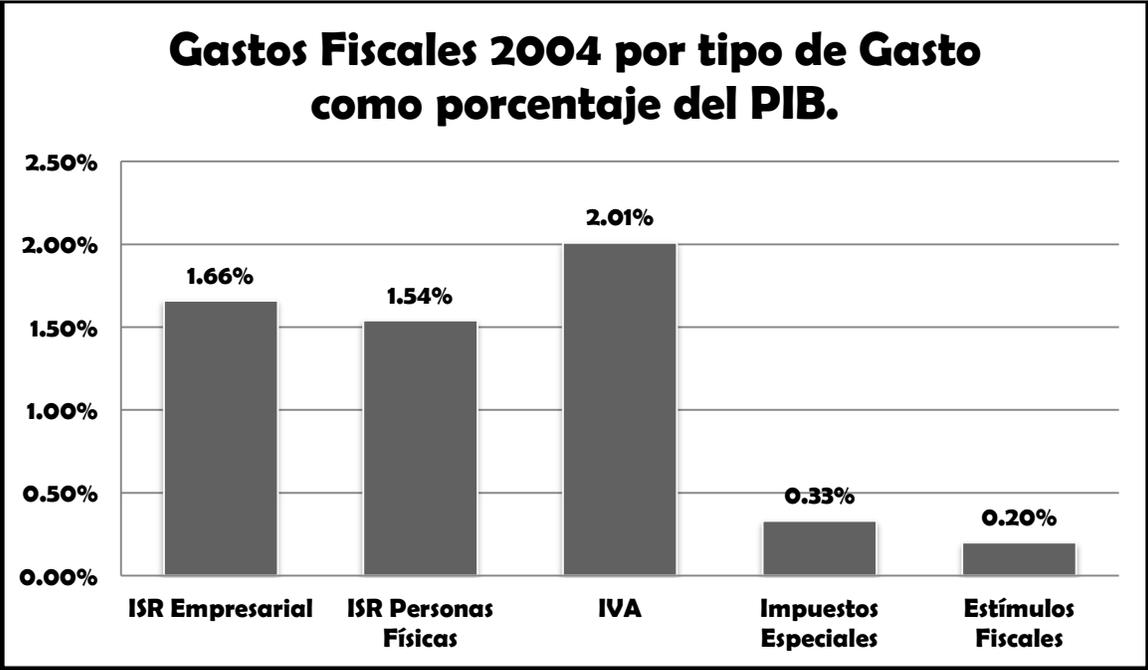


Gráfico 22. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2004.

En cuanto al número de gastos fiscales se reduce a 91 y por única ocasión se incluye un rubro llamado resoluciones particulares resueltas por las autoridades fiscales que, de acuerdo a la SHCP, no reflejan un gasto fiscal.

En esta ocasión, México ocupa el penúltimo lugar en la proporción de gastos fiscales respecto de la recaudación potencial, con 33.18 y 33.59%,² superado por el Reino Unido con 34.83%⁴⁶.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2005.**

Con relación al gráfico 23 resulta interesante hacer la apreciación del aumento en la renuncia recaudatoria del ISR por 4.25% como parte del PIB, si esta conducta es comparada con la recaudación como parte del PIB para el mismo año de 4.59%, resultan incapaces los cambios aprobados a la Ley del ISR principalmente el cambio de deducción de compras a costo de lo vendido para potenciar la recaudación, que a su vez contrasta con el repunte de la variación en términos reales de 5.63% (gráfica 14) del impuesto para el mismo año, lo anterior evidencia la erosionada base con la que se contaba en su momento, pues la renuncia recaudatoria es 0.34% menor a la recaudación, entonces habremos ganado casi en la misma proporción en que hemos perdido.

⁴⁶ PGF, 2004

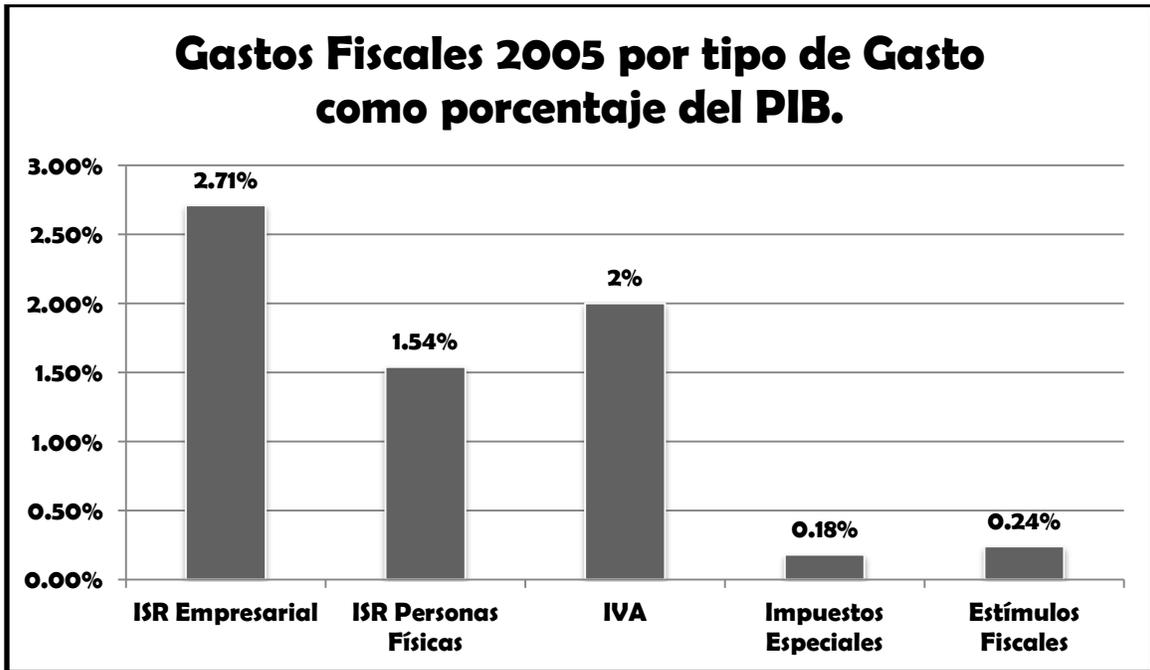


Gráfico 23. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2005.

Como variaciones más importantes del PGF se especifica que bajo la misma estructura de edición se incluye la información de los 95 gastos fiscales vigentes y, por primera vez, se incorpora una proyección de los gastos fiscales para el año siguiente al que se reporta. Cabe señalar que a partir de este año queda eliminada la tabla de comparación entre países que era de gran utilidad para la investigación y contextualización internacional.

El gráfico 24 es congruente con el reporte con la pérdida en términos del PIB del ISR, pues como proporción porcentual del PGF el ISR tuvo una incidencia del

64%, este debería ser un buen indicador para desarrollar un esquema de monitoreo y evaluación de las disposiciones que tienen lugar en el PGF.



Gráfico 24. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2005

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2006.**

El número de gastos fiscales disminuye a 92 y la estructura editorial se mantiene como en el presupuesto de gastos fiscales de 2005, ante la disminución del número de gastos se registra también una disminución en los términos de proporción del PGF como porcentaje del PIB con una variación porcentual negativa de 1.07% de 2005 respecto a 2006, en el gráfico 25 es evidente la correspondencia entre la

proporción de pérdida entre el ISR empresarial y el IVA, que con respecto a 2005 registro una variación porcentual 0.74% y 0.06% respectivamente como proporción del PIB.

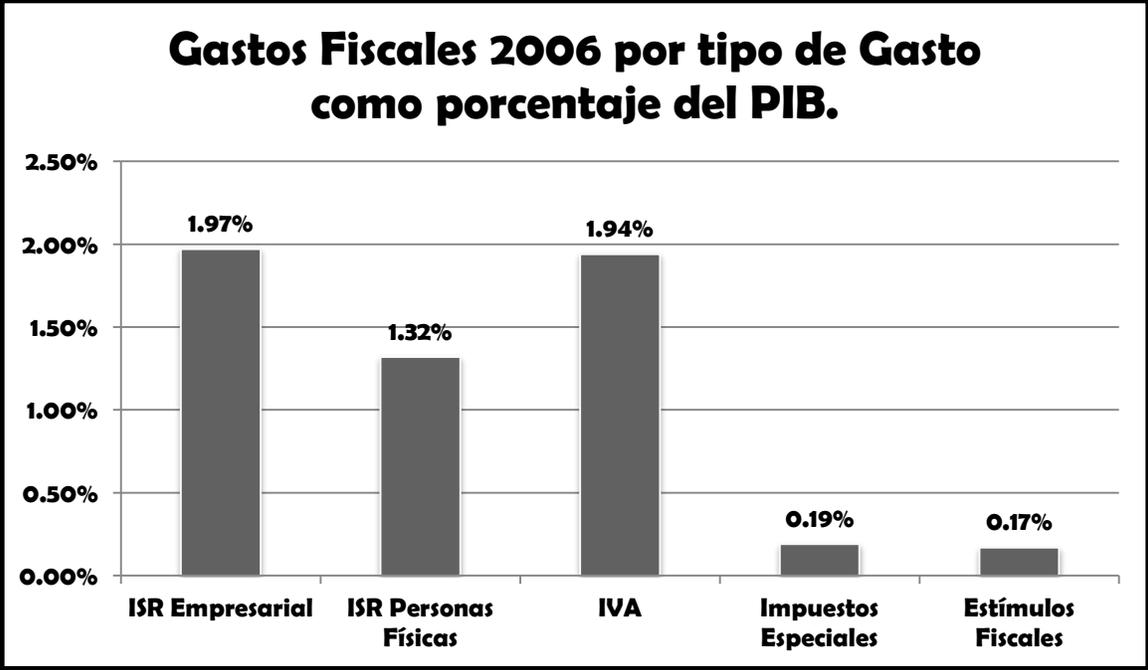


Gráfico 25. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2006.

Evolución de la Política y Disposiciones Fiscales de los Ingresos Tributarios en México en el periodo 2007 – 2012

En términos del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP)⁴⁷ se estableció el Plan Nacional de Desarrollo (PND) del gobierno de Felipe Calderón Hinojosa, y este a su vez dio origen a la Reforma Hacendaria Integral denominada “Por los que menos tienen”, el (PND), 2007-2012, estableció los objetivos, estrategias y prioridades de la administración del titular del Poder Ejecutivo.

El objetivo principal de dicho Plan se centraba en el desarrollo humano sustentable, entendido como “el proceso permanente de ampliación de capacidades y libertades que permita a todos los mexicanos tener una vida digna sin comprometer el patrimonio de las generaciones futuras”⁴⁸ Para alcanzar esta meta el PND estableció su estrategia en cinco ejes rectores:

- a) Estado de derecho y seguridad
- b) Economía competitiva y generadora de empleos
- c) Igualdad de oportunidades

⁴⁷ Revista finanzas públicas, CEFP, volumen 4, México 2012, número 7.

⁴⁸ Plan Nacional de Desarrollo, 2007.

d) Sustentabilidad ambiental

e) Democracia efectiva y política exterior responsable

Con el fin de cumplir lo que se plasmó en el PND, el Gobierno Federal propuso una Reforma Hacendaria denominada “Por los que menos tienen”⁴⁹, la cual planteaba con un propósito principalmente recaudatorio, fuentes alternativas de ingresos que permitieran hacer frente al gasto en desarrollo social y económico, y no depender de los ingresos petroleros.

Para los efectos de esta investigación ahondaremos un poco más solo el inciso b) y c) del PND.

En el primer caso se planteaban las fuentes alternas de ingresos con el fin de obtener mayores ingresos tributarios y no depender de los ingresos petroleros. Derivado de esta visión en el periodo de 2007-2012 se establecieron nuevos impuestos, entre ellos el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), que entraron en vigor en 2008.

En segunda instancia se planteó un gasto público transparente y austero que buscaba mejorar la eficacia del gasto público y la rendición de cuentas de la Federación, de los estados y de los municipios.

⁴⁹ Iniciativa presentada el 20 de Junio de 2007 al H. Congreso de la Unión.

La estructura impositiva del periodo 2007-2012 en México se componía como se muestra en el gráfico 26, donde podemos observar la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), mismos que se habían contemplado en términos del PND, de la misma manera es evidente el incremento que se implementó como respuesta a la desaceleración económica mundial que se experimentó en 2009, lo que aumento un punto porcentual de recaudación del IVA general y fronterizo, análogamente el ISR aumento 2% en el año 2010.

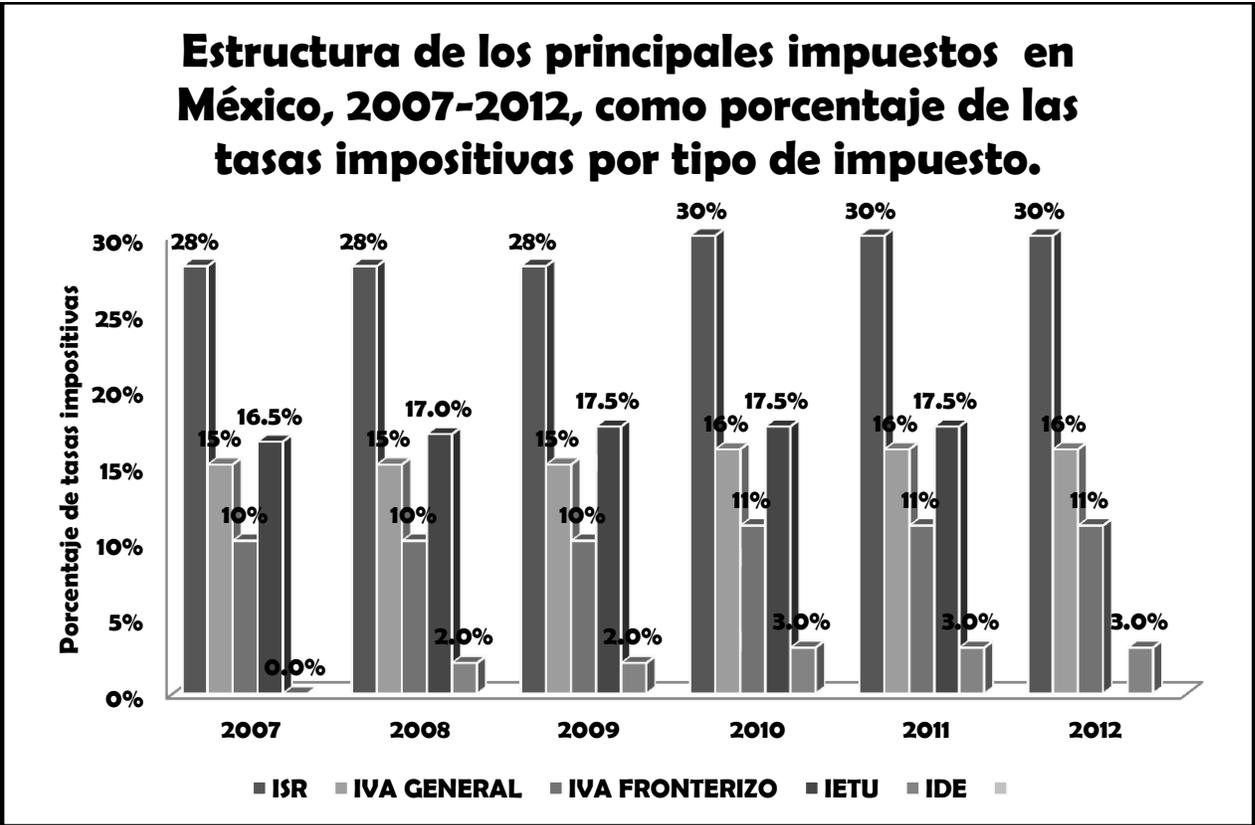


Gráfico 26. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Analizando descriptivamente el grupo de impuestos ISR, IETU, IDE observamos que se registró un incremento real de 2.1 % en 2012 con respecto del 2011, como se muestra en el gráfico 27, son también visibles los incrementos reales del periodo 2008 – 2012, lo siguiente puede ser explicado por la diversidad de modificaciones como se muestran en el cuadro 1, pero lo que se hace visible más allá de variaciones, es que a pesar del aumento de las tasas impositivas en el periodo como respuesta principalmente a la referida desaceleración económica mundial de 2009, los efectos parecen ser inversos a los planteados, pues es notable que la recaudación en el esquema ISR, IETU, IDE tiene una tendencia a disminuir a partir de 2011, si bien los ajustes misceláneos para el 2010 permitieron un repunte en la recaudación, la tendencia del periodo nos deja ver que es necesario replantear las soluciones que se presentan en materia de recaudación, una de ellas recae en la ampliación de la base a las contribuciones a través de la paulatina desaparición de los gastos fiscales que se oponen a las necesidades presupuestarias del erario público.



Gráfico 27. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Cuadro 1, Principales modificaciones en materia de recaudación del esquema ISR, IETU, IDE.		
2007	2008	2010
Se reduce la tasa del 30 % en 2005 a 29% en 2006 y termina la reducción gradual de la tasa del ISR, con 28% en 2007	Entra en vigor el IETU con una tasa de 16.5%, misma que incrementa en 2010 a 17.5%	La tasa del ISR aumenta nuevamente a 30% a partir de 2010 y se conserva en esa tasa hasta 2012
Reducción de la inversión deducible por la compra de automóviles de 300 mil pesos a 175 mil pesos y de gastos en restaurantes de 25% a 12.5%.	Se establece el IDE con una tasa de 2% sobre depósitos en efectivo superiores a 25 mil pesos	Aumenta de 2% a 3% la tasa de IDE y se reduce el límite aplicable de 25 mil pesos a 15 mil pesos.

A pesar de la reducción real de los ingresos por el esquema ISR, IETU, IDE, la proporción como porcentaje del PIB se mantiene constante como se puede observar el gráfico 28, lo cual sigue contraponiéndose a las necesidades de gasto

que presenta el país, pues en materia de recaudación por este esquema se presenta un singular estancamiento, pues no se explota el potencial de la recaudación y más si se toma en cuenta que el ISR es uno de los impuestos progresivos que ayudarían en términos de recaudación eficiente por niveles de ingreso en el país.

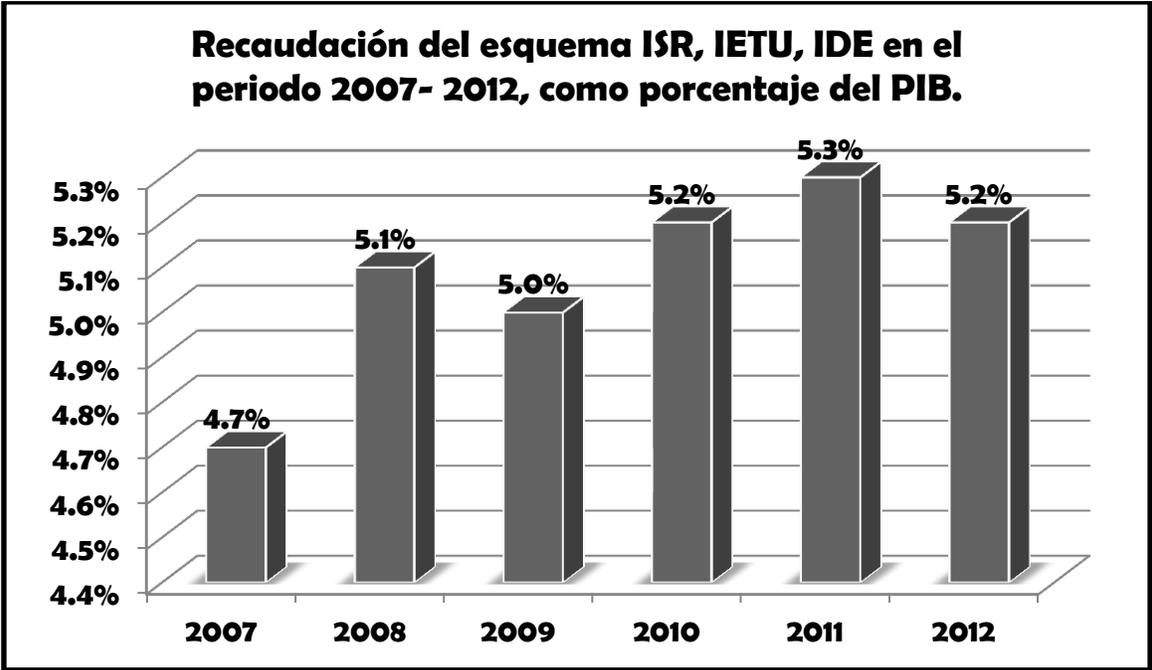


Gráfico 28. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Abordando uno de los impuestos que se sitúan con mayor participación en la recaudación como proporción del PIB, el IVA, podemos ver como muestra el gráfico 29 que presento un incremento marginal de 0.01%, lo que al igual que en el esquema ISR, IETU, IDE, no refleja el aumento de las tasas del 15% a 16% en 2010, y tampoco refleja el incremento de la tasa en la región fronteriza de 10% a 11%, siendo ese el único cambio en materia del IVA en el periodo.

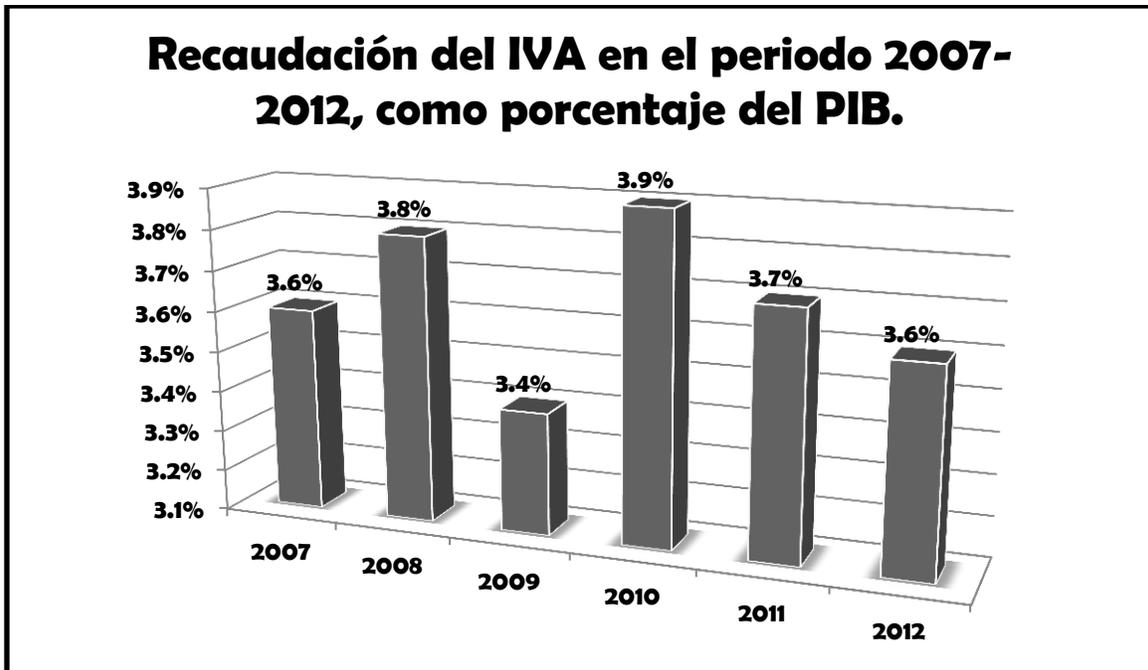


Gráfico 29. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Si evidenciamos la variación real de los cambios en el IVA el periodo 2008 – 2012, visible en el gráfico 30, podemos inferir tres puntos de inflexión en su evolución, la primera correspondiente al año 2009 como consecuencia de la crisis mundial que afecto directamente a la recaudación del país, el repunte de 2010 como reflejo instantáneo del aumento en las tasas de 15% a 16% y en la región fronteriza de 10% a 11% para 2010, que se ve mermado por las devoluciones y compensaciones las cuales fueron mayores en 14.0 por ciento en términos reales con respecto a 2010, hecho que impacto directamente contra el dinamismo, clasificándolo como moderado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público⁵⁰

⁵⁰ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, cuarto trimestre de 2011, SHCP.

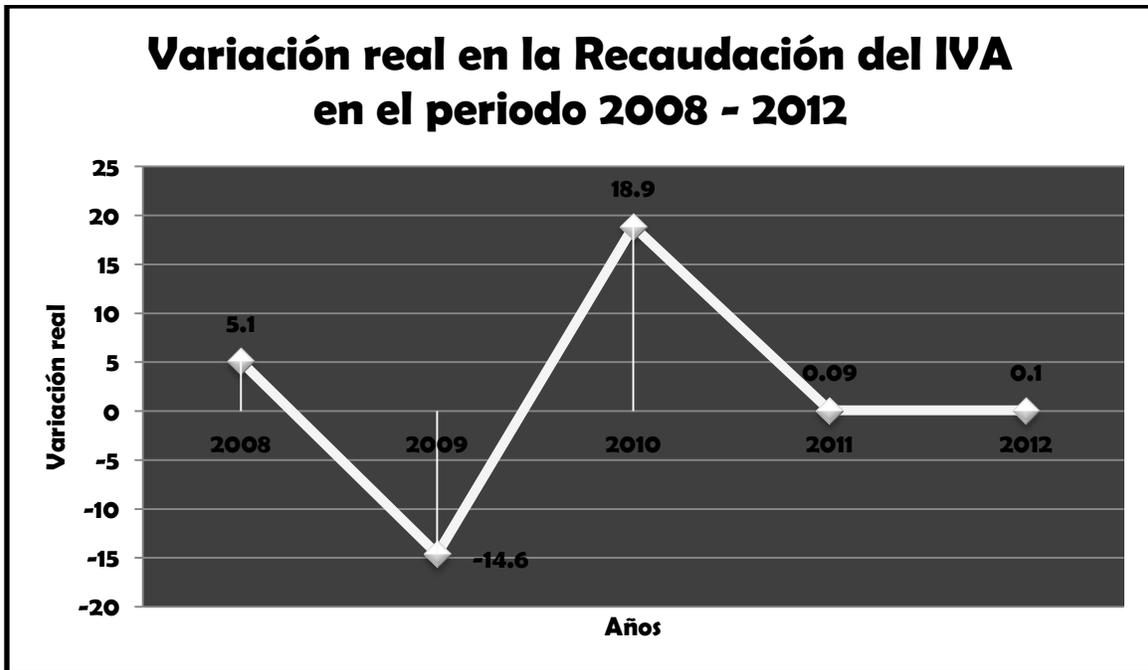


Gráfico 30. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Otro de los impuestos que tienen mayor incidencia en la recaudación es el IEPS, que durante el periodo de 2007 a 2012 sufrió de las más grandes modificaciones y adiciones, en el gráfico 31 se muestra la variación real de este impuesto en el periodo 2008 – 2012, en la primera inflexión en donde se registra una disminución de -7.9 en 2009 con respecto al año anterior se hace presente nuevamente el efecto de la crisis económica de 2009, la cual evidentemente impacto de manera directa la recaudación del país y el IEPS no fue un caso excepcional, el repunte de 2010 en este impuesto es debido en gran medida a los nuevos impuestos, en respuesta a que las principales reformas en este gravamen se enfocaron al incremento de las tasas y a la aplicación del mismo a nuevos productos y servicios, que entraron en vigor a partir de 2010, tal y como se observa en el cuadro dos las modificaciones posibilitaron este repunte en términos de la variación real.

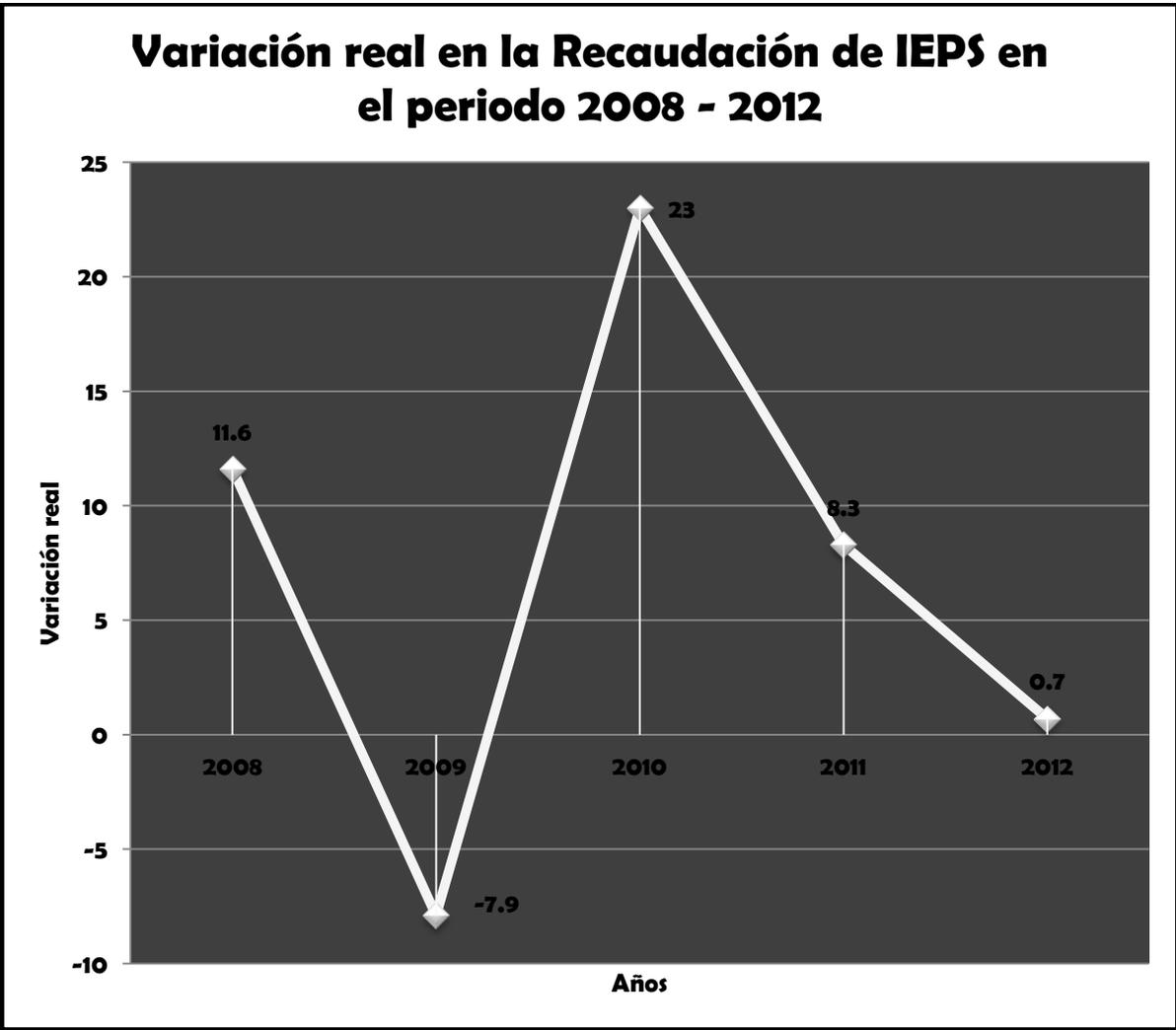


Gráfico 31. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Cuadro 2, Principales modificaciones en materia de recaudación IEPS.			
2007	2008	2010	2011
Se derogó la tasa del IEPS aplicable a los refrescos, bebidas hidratantes y productos similares	Nuevo tributo por la realización de juegos con apuestas y sorteos, que las grava con una tasa de 20%	De manera gradual se incrementó, la tasa de IEPS a la importación y enajenación de cervezas de 25% a 26.5%, en periodo 2010-2012	Ajuste en la cuota fija aplicable a cigarros quedando en 35 centavos por unidad.
Aumento gradual en la tasa aplicable a los cigarros, puros y tabacos labrados que inicio en el año 2002, para ubicarse en 2007 en 140% y alcanzar 160% en 2009 la cual se ha mantenido hasta 2012		Incremento de 20% a 30% de la tasa aplicable a los juegos con apuestas y sorteos	Gravar con 25% la enajenación e importación de bebidas energizantes
		Tasa de 3% para los que proporcionen el servicio de telecomunicaciones en territorio nacional, a través de una o más redes públicas	

El incremento marginal que presenta el IEPS con referencia al PIB, represento únicamente 0.10% 2007 a 2012 como se observa en el gráfico 32, en respuesta a las modificaciones aplicables contenidas en el cuadro 2, es visible que el impuesto se encuentra con variaciones casi nulas en su proporción con el PIB, que se desvía de la mayor obtención de ingresos por parte del sistema tributario.

Recaudación del IEPS en el periodo 2007-2012, como porcentaje del PIB.

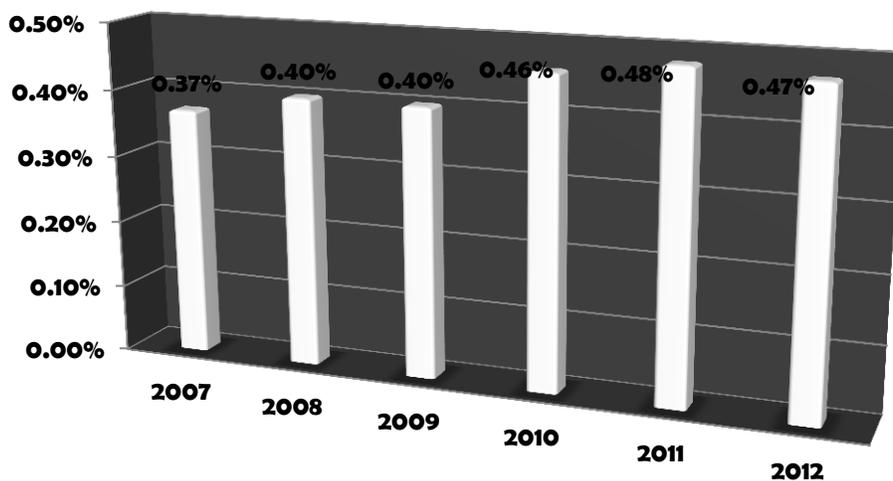


Gráfico 32. Elaboración propia con datos de la Evaluación de la Política Tributaria en México, 2007-2012.

Evolución de los Gastos Fiscales en el periodo 2007 – 2012.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2007.**

Se incluyen 94 gastos fiscales vigentes para ese año, por primera vez se incluyen tres secciones:

- a) Presentación.
- b) Definición y medición de Gastos Fiscales.

c) Principales resultados

Es importante destacar que la inclusión de los apartados anteriores, brindan un entendimiento más amplio sobre el PGF, pero la presentación denominada principales resultados, no hace una evaluación de cómo es que la pérdida recaudatoria está ayudando a los objetivos planteados dentro del PGF, es en cambio un simple enunciado de los principales resultados que se presentan en el cuadro resumen del PGF 2007⁵¹, que principalmente tiene como puntos destacados la pérdida recaudatoria como porcentaje del mismo PGF 2007, como se muestra en el gráfico 33, en donde la mayor pérdida está constituida por el ISR, que represento 50.09%, seguido del IVA con un 35.3%, con esto se corrobora que los impuestos que recaudan más, son también los que mayores exenciones presentan lo que no corresponde con lo que en términos de ingresos la nación debiera recabar.

⁵¹ PGF, 2007.

Gastos Fiscales 2007 por tipo de Gasto como porcentaje del PGF.

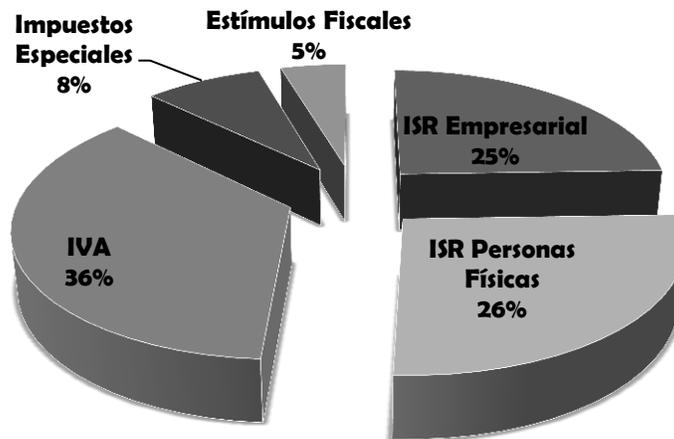


Gráfico 33. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2007.

En ese año disminuyó el porcentaje de proporción en el PGF del ISR Empresarial con respecto del 2006 pasando de 1.97% a 1.45%, contrario al aumento que se registró en los demás rubros que pueden ser vistos en el gráfico 34, esto parece distanciarse demasiado de la baja recaudación que se presentó en ese año pues el esquema ISR, IETU, IDE, representó en términos con el PIB el 4.7% de la recaudación y el IVA representó el 3.6% de la recaudación para ese mismo año, cifras observables en los gráficos 28 y 29 respectivamente.

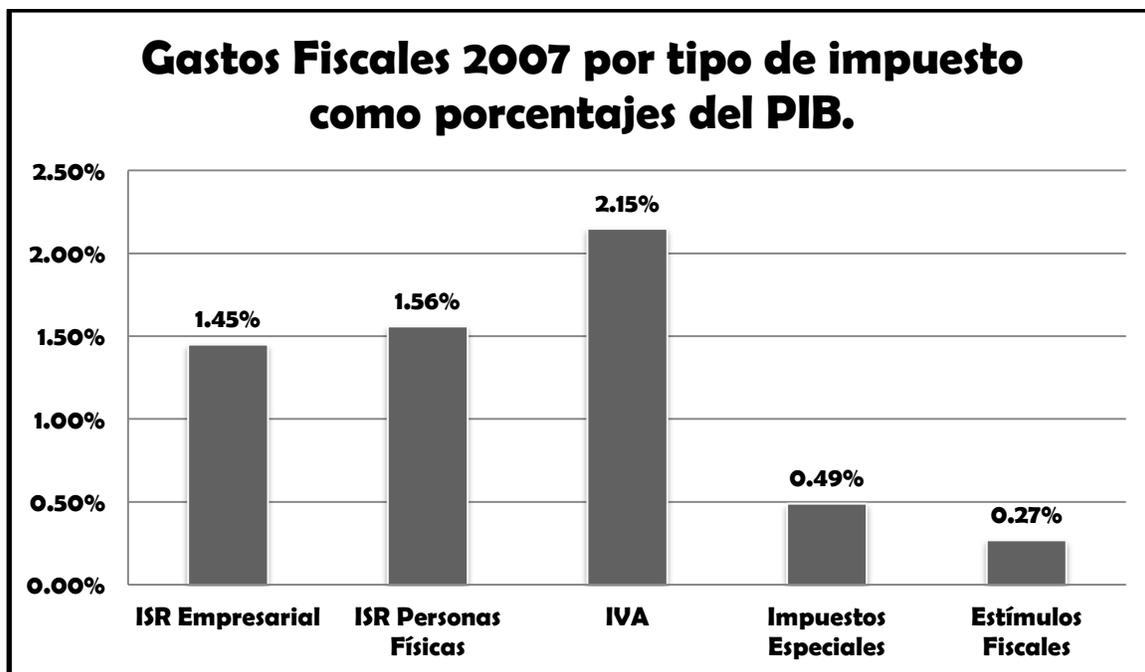


Gráfico 34. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2007.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2008.**

Solamente varía el número de gastos fiscales, los cuales ascienden a 104, Este aumento es explicado por la entrada en vigor del IETU.

Si la creación de un impuesto está ligado al aumento de recaudación del erario público, no es entendible él porque es correcto presentar desviaciones de recaudación como tratamientos preferenciales contenidos en el PGF 2008, más aun cuando este impuesto (IETU) represento la renuncia de 0.92% con respecto del PIB

para el mismo año, que significo .02% mayor pérdida que incluso el 0.90% que represento el ISR para personas físicas tal y como se observa en el gráfico 35.

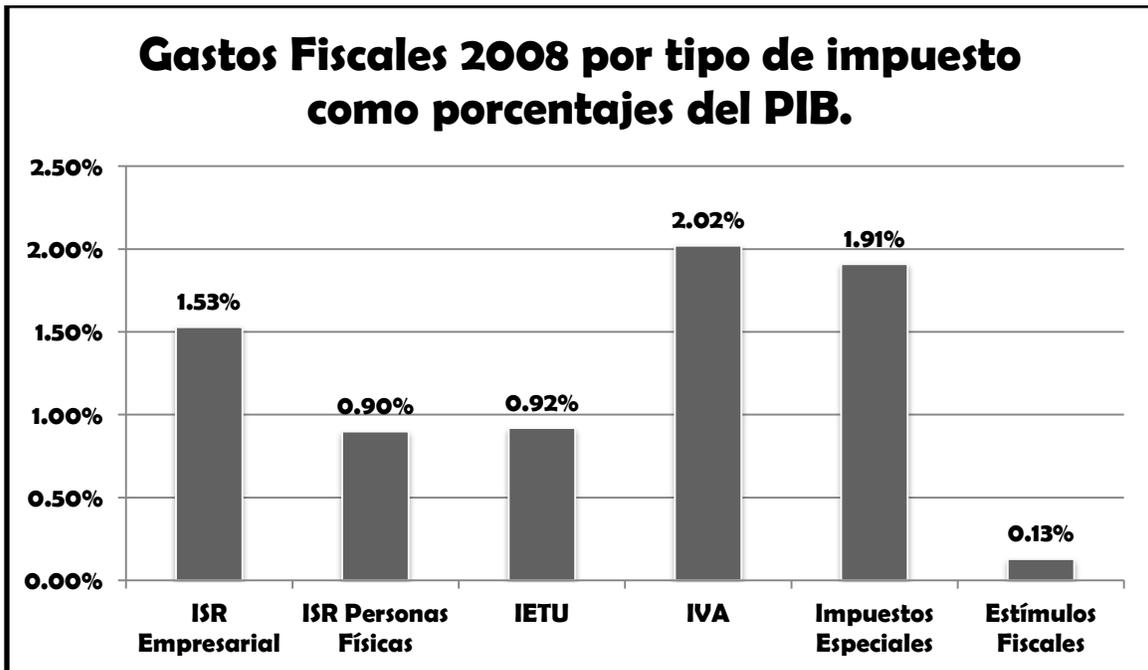


Gráfico 35. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2008.

El aumento de los gastos fiscales en el año 2008 se debió en gran medida a las renuncias recaudatorias que derivaron de la entrada en vigor del IETU, que como proporción del PGF 2008 significo 0.04% más que el ISR de personas físicas, pues siendo el ISR general el impuesto que sacrifica mayor recaudación, no se deja claro por qué debe ser correcto renunciar a casi lo equivalente a una tercera parte de lo que representa el ISR 32.7%, como renuncia de IETU 12.5% (gráfica 36), que sin duda se opone al criterio de aumento de la recaudación por creación de un nuevo impuesto.

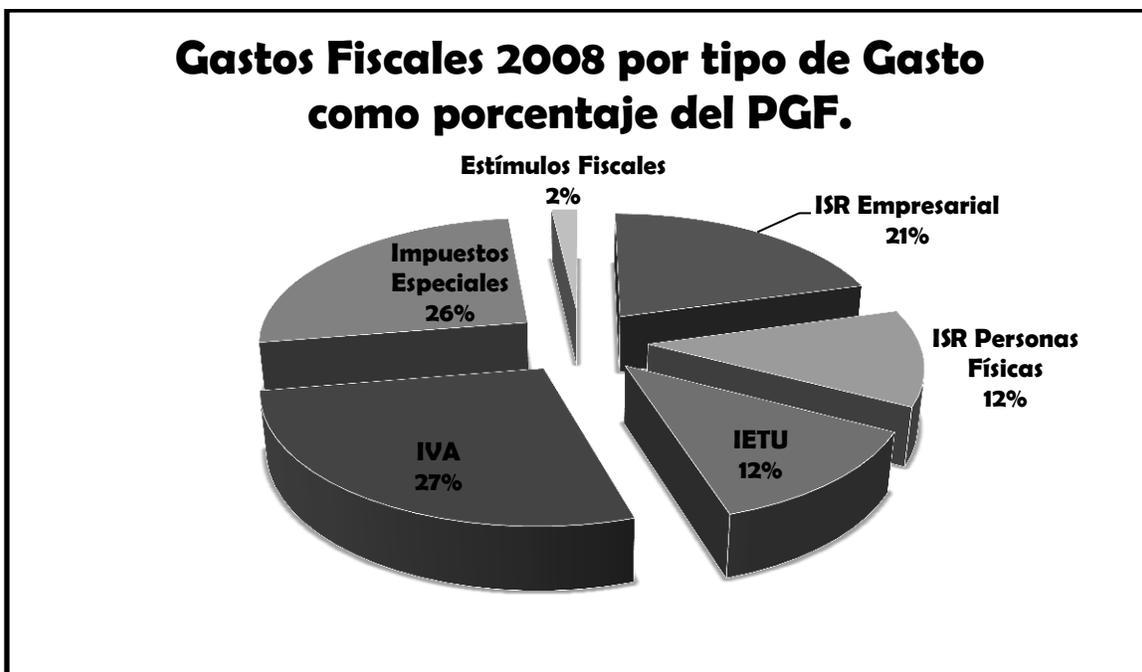


Gráfico 36. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2008.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2009.**

Una de las variaciones del PGF 2009 es que se aumenta la sección D. que en general versa sobre la descripción de los conceptos contenidos.

La información relativa a los 102 gastos fiscales se presenta bajo la misma estructura, el cambio principal es la modificación realizada a la metodología para calcular el monto al que equivale la pérdida recaudatoria. , dicha modificación se debió, básicamente, a dos factores:

1. La utilización del PIB del Sistema de Cuentas Nacionales de México actualizado
2. Al descuento del efecto de la evasión en algunos conceptos.

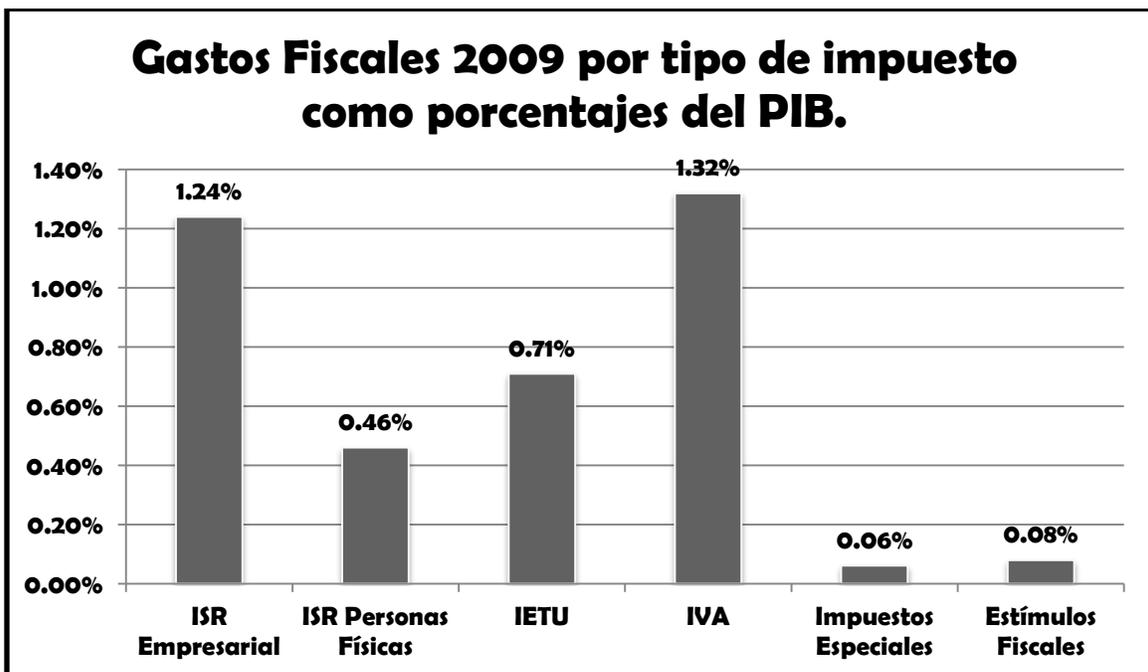


Gráfico 37. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2009.

En este año es en donde se registra una desaceleración económica mundial, era un tema medular la evaluación de la economía, de la recaudación y de los gastos fiscales, sin bien en este año la estructura del PGF como proporción del mismo mantiene el porcentaje del ISR por encima del IVA 44% contra un 34% respectivamente (gráfico 38), en materia del IVA la pérdida significo 1.32% como proporción del PIB (gráfico 37) si esa cifra es comparada contra la

recaudación de 3.49% resulta ser que se cedió 1/3 parte de lo que se recaudo en ese año.

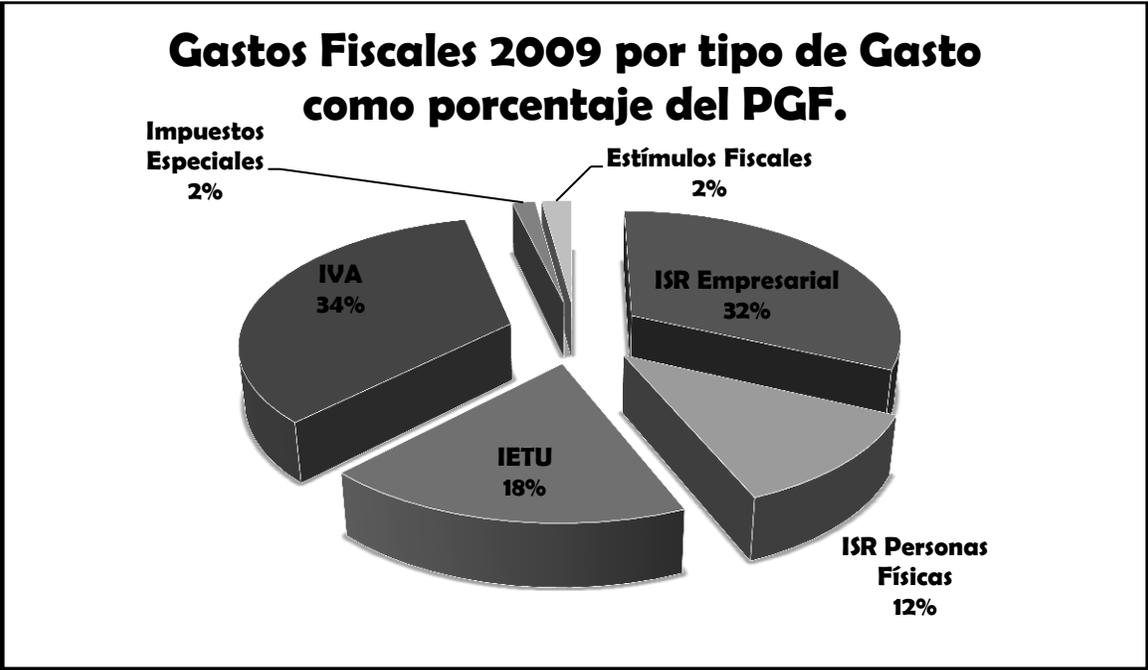


Gráfico 38. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2009.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2010.**

Es eliminado el cuadro resumen, este resultaba útil para tener un panorama general del tamaño y, por ende, de la importancia de los gastos fiscales. La SHCP señala que “no se presentan en este informe las cifras totales de gastos fiscales, reportando los montos individuales que permiten al analista efectuar, en su caso, las acumulaciones que considere apropiadas de acuerdo con el estudio que desee

realizar. El análisis individual de los gastos fiscales es el que permite tener una idea clara de las áreas de oportunidad que existen en los impuestos federales.^{52,}

Otro cambio importante consistió en la eliminación de la enumeración de los gastos fiscales, lo que dificulta conocer de primera instancia la cantidad de gastos fiscales que se aplican. Adicionalmente, no todos los montos de los gastos fiscales se presentan en los cuadros insertados a lo largo del PGF, sino dentro del texto, lo cual entorpece su identificación.

A partir de este PGF, la información relativa al impuesto negativo por enajenación de gasolinas y diesel no se presenta desglosada por tipo de combustible ni por sector (autotransporte, agropecuario y otros consumidores), como se venía haciendo desde el PGF 2007.

La economía mundial atravesó por la desaceleración de sus fuentes de ingresos y de valores, todo el contexto internacional apuntaba a la reestructuración de la política tributaria, México no fue una excepción, aunque la respuesta a las necesidades de gasto resulta muy cuestionable, pues lejos de implementar un análisis profundo en términos de una reforma hacendaria, se limitó el campo de

⁵² SHCP, pág. 7

acción a una miscelánea fiscal, que en términos generales condujo a la elevación de tasas de la mayoría de los impuesto tributarios como se observa en el gráfico 26, donde se destaca el aumento en la tasa de ISR a 30% y el IVA se eleva 1 punto porcentual en sus dos modalidades generales.

Este cambio resulto en una recaudación por concepto de IVA de 3.9% como porcentaje del PIB, con lo que gano apenas 0.41% en comparación con el año anterior. La variación real de la recaudación del impuesto citado fue del orden de 18.9% contra el año anterior en donde la variación real fue de -14.6%, la cuestión más importante de la toma de decisiones no debió girar en torno a la simple miscelánea, un análisis al PGF habría sido benéfico tanto para la evaluación objetiva del mismo como también para formar parte de una medida estratégica que potenciara los ingresos tributarios, solucionando de manera eficiente la asignación de recursos vía PGF y la obtención de recurso que requería la economía mexicana en ese momento, si tomamos en cuenta el 1.40% de perdida que represento el IVA en este año (gráfico 39) y el 3.9% que significo la recaudación por este impuesto, observamos la misma relación que se denoto en el año 2009, pues la variación es equivalente a casi la tercera parte de lo que represento la recaudación.

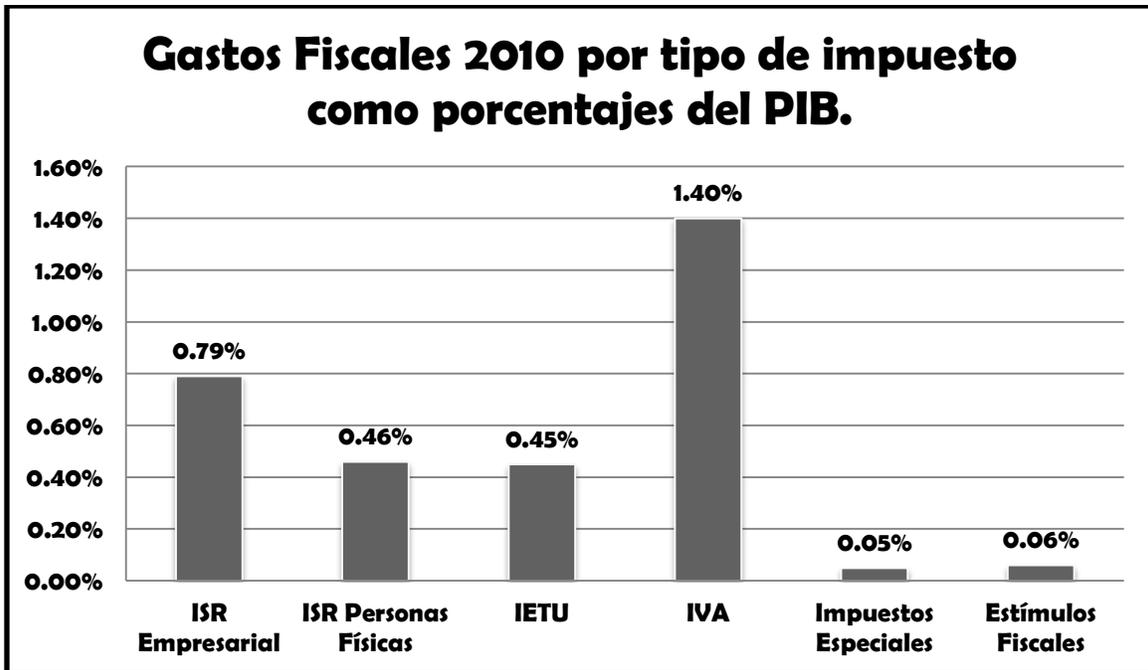


Gráfico 39. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2010.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2011.**

Se especifica que el objetivo del PGF 2011 “es presentar una cuantificación de los gastos fiscales vigentes, y no efectúa ningún juicio sobre ellos.⁵³” No evalúa si los gastos fiscales están cumpliendo con los objetivos para los que inicialmente fueron creados.

Incluye una serie de cuadros que analizan la distribución por sector económico de ciertos gastos fiscales. Asimismo, para tener conocimiento sobre los hogares que

⁵³ SHCP, 2011, pág. 4

mayormente se benefician de algunos gastos fiscales, se incluyen gráficas que muestran la distribución por decil de ingreso del subsidio implícito de mantener la tasa 0% en el IVA en alimentos y medicinas, así como para el gasto fiscal asociado al IEPS en gasolinas y diesel.

Se incluye la estimación para el gasto fiscal de colegiaturas corresponde a la que se hizo pública con motivo de la publicación del “Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos, publicado en el DOF el 15 de febrero de 2011.

El comportamiento del PGF como proporción del PIB se mantuvo casi sin variación respecto del año 2010, solo vario en mayor medida la perdida por concepto de ISR de personas físicas cuantificada con un 0.87% como es visible en el gráfico 40.

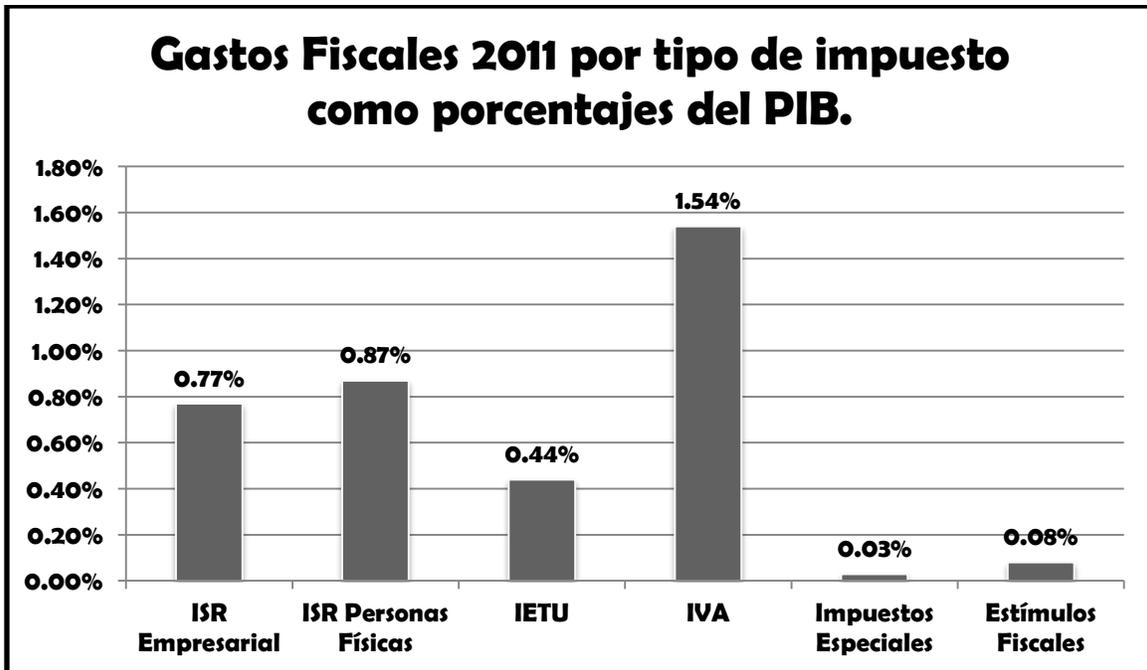


Gráfico 40. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2011.

- **Presupuesto de Gastos Fiscales 2012.**

El presupuesto mantiene el formato que le precedía en el PGF 2011, solo que en el capítulo I. Se incluyen un subcapítulo adicional que se titula tratamientos diferenciales, en él se versa acerca de las deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y créditos fiscales.

En el caso de la deducción adicional para los patrones que empleen a trabajadores de 65 años o más y a personas con discapacidad, se utiliza la distribución de los trabajadores por sector económico de acuerdo con estadísticas de la ENOE y de la

ENIGH, del INEGI en donde se sustituye a los censos generales de población y vivienda por la ENIGH.

El PGF de 2012 incluye a su vez los cuadros 5 y 6 que presentan los Gastos Fiscales 2013 por créditos en el IETU y sector económico (mdp) y Gastos Fiscales 2013 por créditos en el IETU y sector económico (porcentaje de los ingresos), que muestran una proyección para el año 2013⁵⁴, mismos que no fueron presentados en el presupuesto 2011 como proyección de 2012.

Se elimina del subcapítulo 2.4 Impuestos Especiales el inciso b) Tasas reducidas y análogamente se elimina la gráfica de la distribución de la transferencia del IEPS de gasolinas y diesel que ejemplificaba la disparidad en la aplicación de ese gasto fiscal por deciles de ingreso.

Desaparece la tasa cero en la Tenencia a automóviles eléctricos como parte de las tasas reducidas de los impuestos especiales.

⁵⁴ PGP 2012 pp.35-36

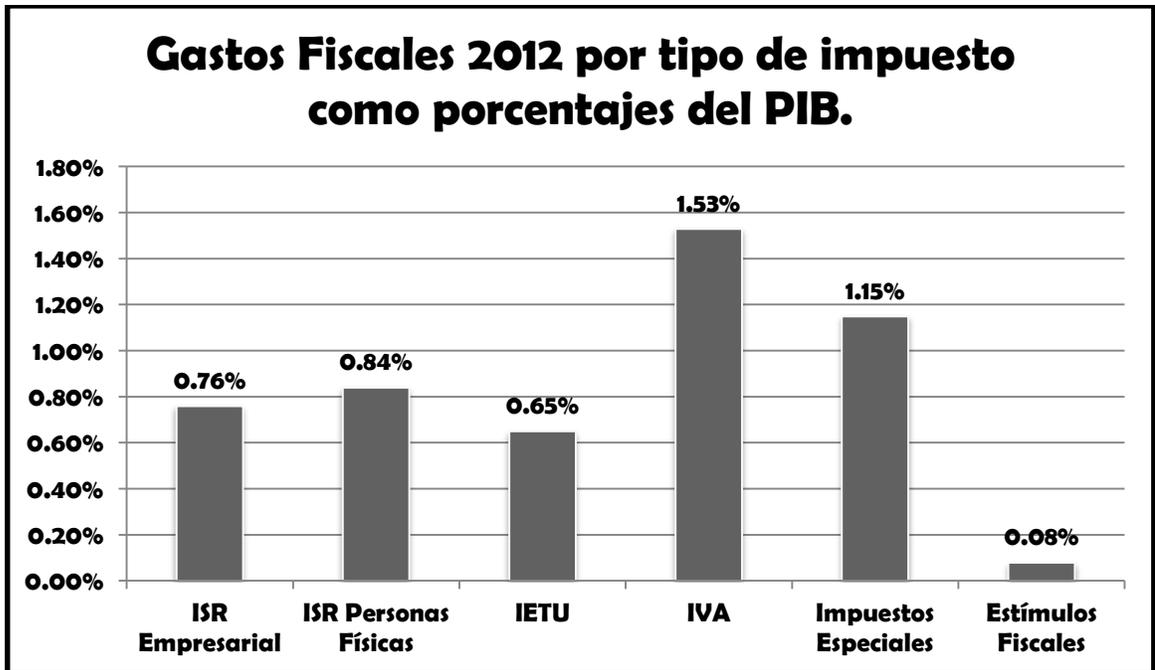


Gráfico 41. Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2012.

El gráfico 41 que presenta los resultados de la renuncia en la recaudación por gastos fiscales para el año 2014, contiene una distribución similar a la del presupuesto de 2011, llamando la atención el caso de los impuestos especiales cuantificados en 1.15% como proporción de PIB, en este caso se explica este desempeño como resultado de los efectos que acarrearán las modificaciones presentadas anteriormente en el cuadro 2.

CONCLUSIONES

Sin duda, el impacto que han tenido las reformas estructurales en la economía nacional se materializan en la reducida capacidad de crecimiento que registra la economía mexicana en las últimas tres décadas, de lo cual no fue distinto en los dos sexenios que estuvo el Partido Acción Nacional al frente de ejecutivo federal.

El gobierno federal ante la falta de instrumentos de política pública que sienten las bases del crecimiento económico sostenido, ha mantenido como pieza de toque en su política hacendaria, los postulados de la política económica ortodoxa. En ese sentido, en el periodo de estudio que abarca el último año del siglo pasado hasta fin del PAN en la presidencia, es evidente que el sistema fiscal mexicano no sufrió grandes transformaciones, más bien podría afirmar se navegó en la inercia y la medianía.

Lo anterior, justificó que año con año el gobierno federal nos recetar la letanía de la necesidad de incrementar la recaudación fiscal particularmente impositiva con el propósito de incrementar el gasto en sector económicos básicos como la educación y la salud o bien para favorecer programas sociales de combate a la pobreza.

Los esfuerzos institucionales por transformar el sistema impositivo fueron permanentes durante los dos sexenios de estudio y solo se alcanzó un cambio menor con la reforma de Calderón en la segunda mitad de su sexenio, sin embargo, cabe señalar que dicha modificación se debió más a la crisis económica que se vivió que por necesidad apremiante de cambiar las cosas.

En el contexto anterior, reviste de mayor importancia el papel del presupuesto de gastos fiscales en la política pública de por un lado reactivar la actividad económica y por la otra de apoyar a sectores que fueron impactados por la crisis económica internacional de fines de la década pasada.

Por ello, no es extraño que a principios de la administración de Vicente Fox en la presidencia, la información oficial respecto al presupuesto de gastos fiscales era prácticamente inexistente. Quizá una aportación que dejó su administración al tema de estudio fue precisamente esa, la sistematización y obligación de estimar por parte de las autoridades hacendarias el presupuesto de gastos fiscales.

Al no existir información oficial, como ahora se presente, para el periodo 2000-2002 el trabajo de investigación se concentra en el periodo 2003-2012. Cabe señalar que hasta la aparición del documento de presupuesto de gasto fiscal de 2003 el tema

fue abordado por especialistas a partir de estimaciones agregadas, personales o hipotéticas que arrojaban distintas estimaciones cuantitativas.

Derivado del estudio podemos enunciar algunas conclusiones importantes:

- La existencia del presupuesto de gasto fiscal en México no surge en la administración de Vicente Fox, podemos afirmar que desde la existencia misma de tratos preferenciales a sectores o personas ya es parte de la actividad cotidiana de la SHCP. Por tanto, estimaciones siempre las hubieron más no se difundían por valoraciones económicas o políticas.
- La experiencia internacional demuestra que México no es el único país que utiliza el instrumento de gastos fiscales para hacer frente a los grandes retos en materia económica, sin embargo, la valoración más importante se realiza cuando se apoya la reactivación económico solo mediante dicho instrumento.
- Por lo poco estudiado, el tema del presupuesto de gastos fiscales ha pasado prácticamente de noche para muchos sectores, sobre todos de aquellos que no se han visto beneficiados por alguno de ellos.

- Sin duda, el contexto macroeconómico ha sido terminante para la temporalidad de los apoyos, incentivos o tratos preferenciales.
- La oleada de mayor transparencia y rendición cuentas que vivió el país en los últimos años alcanzó a las autoridades hacendarias, quien se vio en la necesidad de informar a mayor detalle y profundidad el tema de referencia. En los primeros estudios que publicó la SHCP era evidente la escasa profundidad en varios temas y algunos otros se percibe una cortina humo en el análisis que se realiza.
- El documento de reciente publicación se subraya que no es correcto sumar la pérdida recaudatoria asociada a los gastos fiscales y los ingresos tributarios con el fin de obtener una recaudación potencial. Con ello, se busca minimizar el alcance e impacto que los gastos fiscales tienen en economía.
- No son pocas las contradicciones que se encuentran al analizar a detalle cada uno de los presupuesto publicados por la SHCP. Lo anterior, a pesar de que incluyan apartados metodológicos que justifiquen cambios en la metodología usada para calcular el monto al que equivale la pérdida recaudatoria.
- Es evidente que las políticas que se implementan para hacerse de recursos el erario público, son rebasadas por las necesidades que el país demanda, el

PGF constituye una poderosa herramienta que activa ciertas actividades de la economía pero a su vez entorpece la recaudación, conlleva un elevado costo de administración y carecen de enfoque económico y de evaluaciones en términos de costo beneficio la mayoría de los gastos fiscales, pero a su vez es posible ampliar la base tributaria de irse suprimiendo ciertos tratamientos que ya no persigan un objetivo claro, que no sean eficientes y eficaces, que no tengan una justificación económica, que asocien beneficios particulares más elevados que el beneficio social, o bien rediseñarlos desde un enfoque de progresividad.

Por último, algunas sugerencias que realizar se ubican en el contexto siguiente:

- Es necesario evaluar de manera periódica los gastos fiscales y desarrollar conclusiones, es un requisito necesario, aunque no suficiente, de buen gobierno como lo han reconocido diversos especialistas en la materia.
- Retomar los argumentos de la OCDE para que cuando un gasto fiscal sea implementado, se acompañe de prácticas de monitoreo a fin de valorar y / o ajustar a la mayor brevedad.
- Usar la información obtenida para realizar una evaluación sistemática que permita mejorar su eficiencia. Un análisis completo de los gastos fiscales

debería incluir evaluaciones de eficacia, eficiencia, impacto distributivo, costos administrativos y de cumplimiento generados por dicha herramienta.

- Establecer cláusulas de caducidad, retomando las mejores prácticas internacionales ya que si surgen como elementos excepcionales dicha excepción tendría que terminar una vez pasada la emergencia y no permanecer para siempre.
- Acompañar la publicación del Presupuesto de gasto fiscal con análisis detallados sobre la eficiencia de algunos de ellos, así como de la contribución impositiva por grupo de población.

Bibliografía

Alvarado Baena Liliana, “*El presupuesto de Gastos Fiscales 2009: Avances y Retrocesos*” Ethos Fundación.

Alvarado Baena, “*La reforma fiscal*” en *Una ventana de oportunidad para los Gastos Fiscales*, Ethos Fundación, Julio 2013

Astudillo Moya Marcela, “*Algunas consideraciones sobre la nueva Hacienda Pública Distributiva*”, Momento económico No. 119, Enero-Febrero 2002.

Banco de México, *Resumen informe anual*, Abril 2000, Abril 2001, Abril 2002, Abril 2003, Abril 2004, Abril 2005, Abril 2006, Abril 2007, Abril 2008, Abril 2009, Abril 2010, Abril 2011, Abril 2012.

Barra, Patricio Michael Jorratt, “*Medición del Gasto Tributario en Chile*” (1999)

Belmares Sánchez Javier, “*Bitácora Fiscal Básica*” en *Leyes, Reglamentos y Correlaciones*, 2003,

Bergman Marcelo, “*La capacidad de recaudar Impuestos del Gobierno Mexicano*” en “¿El Tema Previo a la Reforma Fiscal? y Los impuestos de México, Quien y cómo se pagan?”.

Blas López Alberto “Los Gastos Fiscales” en “Un análisis previo”.

Braña Pino Javier, “Los gastos fiscales: concepto y problemática”, Hacienda Pública Española”, Madrid, No. 72, 1981.

Bird, Richard M, “*Tax Incentives for Investment: the State of the Art*”, Canadian Tax Foundation.Toronto, (1980).

Bird, Richard M, Chen, Duanjie, “ Tax incentives for foreign investment in Latin America”. Cepal, (2000).

Cabrera Adame, Carlos Javier, Gutiérrez Lara, Abelardo Aníbal, Antonio Miguel, Rubén, “*Introducción a los indicadores económicos y sociales de México*”, Facultad de Economía, UNAM, 2005.

Cabrera Adame, Carlos Javier, Gutiérrez Lara, Abelardo Aníbal, Antonio Miguel, Rubén, “*Principales indicadores financieros y del sector externo de la economía mexicana*”, Facultad de Economía, UNAM, 2005.

Camacho Sandoval Marco Antonio, “Gastos Tributarios en el Perú”, Ministerio de Economía y Finanzas, Julio 2012.

Cámara de Diputados Ley del Impuesto Sobre la Renta 2000-2012

Cámara de Diputados Ley del Impuesto al Valor Agregado 2000-2012

Castillo Ramos Gerardo, Hernández Trejo Sergio “Retos para el fortalecimiento de los ingresos tributarios en México” Centro de Estudios de las Finanzas Públicas “*Finanzas públicas*”, Volumen 4, México 2012, Número 7

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas “*Evolución de los ingresos tributarios 2000-2006*”, Septiembre de 2006.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas “*Gastos fiscales en la declaración anual de personas físicas 2012*”, abril de 2013.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas “*Guía sobre el marco legal del presupuesto público federal*”, Septiembre de 1999.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) “*El Pacto Fiscal: fortalezas, debilidades y desafíos*”, Santiago de Chile, (1998).

Espino Ayala José Luis, “*Economía del Sector Público Mexicano*”, UNAM, 1997.

Ethos Fundación, “*El Presupuesto de Gastos Fiscales 2012*” en “*Lo malo, lo bueno y lo que le sigue*”, Julio 2012.

Ethos Fundación, Laboratorio de políticas públicas, “*Los privilegios fiscales que se pretenden eliminar a través de la Propuesta de Reforma Hacendaria 2014*”.

Ethos Fundación, Laboratorio de políticas públicas, “*El rumbo de los Gastos Fiscales en México*” en “*Una perspectiva internacional*”, Junio 2012.

Fundación Friedrich Ebert Stiftung, A. Chávez Jorge, Fonseca C. David, Suarez Dávila Francisco, M. Urzúa Carlos, “*Perspectivas progresistas*” en “*Hacia una reformas hacendaria progresista*”, Febrero 2013.

Fuentes Quinta Enrique, “*Incentivos Fiscales a la Inversión Privada*”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

Gil Díaz Francisco, Wayne Thirsk, “*La prolongada reforma de México*”, Gaceta Economía, suplemento, Año 5, Núm. 9. 1997.

Gómez Sabaini, Juan Carlos “*El papel de los incentivos en la Política Tributaria de América Latina*”, Santa Cruz de la Sierra, (1999).

González Cano Hugo, “*The role of tax incentives in promoting savings and investments in Latin American Countries*”. Buenos Aires, 1994.

González Cano Hugo, Simonit Silvia “*Estimación de los Gastos Tributarios en los Sectores Sociales*”. Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos. Secretaría de Programación Económica y Regional, Dirección Nacional de Programación del Gasto Social, Buenos Aires, 1999.

Gómez Gordillo Ismael, “*Constitución económica en México*”, Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Talleres Gráficos de la Nación, 1995.

González Sánchez Manuel, “*Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos*”, Presupuesto y Gasto Público. Madrid No. 3.

Hernández, Gustavo Adolfo, “*Incidencia fiscal de los incentivos tributarios.*” Archivos de Macroeconomía, Dirección de Estudios Económicos. Departamento Nacional de Planeación. República de Colombia.

Hernández, Gustavo Adolfo, “*Exenciones tributarias: costo fiscal y análisis de incidencia.*” Archivos de Macroeconomía, Dirección de Estudios Económicos. Departamento Nacional de Planeación. República de Colombia.

Hildred, William M., Pinto, James V, “*Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures*”. Journal of Economic Issues, Vol. XX. No. 4. (1986)

Instituto Nacional de Estadística y Geografía, ENIGH (2010) Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares para el año 2010.

Jiménez Juan Pablo, Podestá Andrea, *“Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”*, Naciones Unidas (CEPAL)- Serie Macroeconomía del desarrollo N°77

Kaldor Nicholas, *“Las Reformas al Sistema Fiscal de México”* en *“la Economía Mexicana”*, Fondo de Cultura Económica, 1973.

Kesselman Jonathan, *“Non-business Deductions and Tax Expenditures in Canada: Aggregates and Distribution”*, en Canadian Tax Journal, vol. XXV No. 2, 1987.

Kopits George, *“Calidad de Gobierno. Transparencia y Responsabilidad”*, Fundación Macri, Buenos Aires, (1998)

Ministerio de Economía. Secretaría de Hacienda. Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, *“Estimación de los gastos tributarios para el año 2001”*. Buenos Aires, 2000

Ministério de Fazenda, Secretaria de Política Económica, *“Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União”*. Brasília.

Ministério de Fazenda, Secretaria de Receita Federal, *“Demonstrativo dos Benefícios Tributários”*. Brasília.

Ministerio de Hacienda, Servicio de Impuestos Internos, *“La Reducción de la Evasión Tributaria como vía para el Financiamiento Fiscal”*. 35º Asamblea del

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Santiago de Chile.

Musgrave Richard, Musgrave Peggy “*Hacienda Pública Teórica Aplicada*”, New York, Mac Graw Hill Book Company, 5ta Edición, 1984.

Napoleón Claudio, “*El Pensamiento Económico en el siglo XX*”, Edit. Oikostau, S.A. Ediciones, España, 1968.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “*Estudios económicos de la OCDE en México*”, Resumen ejecutivo, 2011.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “*Perspectivas Económicas de América Latina 2012*”, Transformación para el Desarrollo, OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “*Tax expenditure, Recent Experience*” 1996

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “*Tax Expenditures A Review off Issues and Country Practices*” 1984

Peacock Alan Shaw, “*La teoría Económica de la Política Fiscal*”, Fondo de Cultura Económica, Segunda Edición, 1989.

Rafael E. Muñoz J. “*Ciclos político económicos*” en “*teoría y evidencia empírica*”, 2006

Reyes Tepach M., *“Problemas Estructurales del Sistema Impositivo y Propuesta de Reforma Tributaria en México”*. Servicio de Investigación y Análisis, División de Economía y Comercio, Cámara de Diputados, 2003.

Reyes Tepach M., *“La pérdida en la recaudación de erario federal mexicano por los presupuestos de gastos fiscales, 2002-2009”*. Servicio de Investigación y Análisis, División de Economía y Comercio, Cámara de Diputados,

Reyes Tepach M., *“El presupuesto para el combate a la pobreza y el impacto en los hogares de México de la contribución del 2%”*. Centro de documentación, información y análisis, Cámara de Diputados,

Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, *Ley de Ingresos de la Federación 2000-2012*

Simonit Silvia, *“Los gastos Tributarios y las renunciias tributarias en América Latina (2001)”*. CEPAL

Simonit Silvia, *“La tributación sobre las inversiones en el Mercosur.”*, VI Jornadas Provinciales y IV Encuentro de Comercio Exterior para Graduados en Ciencias Económicas. Rosario. (2000)

Surrey Stanley “Tax Incentives, *“Conceptual Criteria for Identification and Comparison with Direct Government Expenditures”* en *“Tax Incentives”* Lexington Massachusetts, D.C. Heath and Company, 1971.

Surrey Stanley , Mc Daniel Paul, *“The Economic of taxation”*, Michael Editors, Washington, D.C. The Brooking Institution, 1980.

Stiglitz Joseph E., “*La Economía del Sector Público*”, 2ª Edición, Barcelona, 1995.

Tanzi Vito, “*La adaptación de los sistemas tributarios*” 34º Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Washington. (2000)

Villareal René, “*La Contrarrevolución Monetarista, Teoría, Política Económica e Ideología del Liberalismo*”, Océano Ediciones, 1983.

Villareal René “*Liberalismo Social y Reforma de Estado, México en la Era del Capitalismo Postmoderno*”, Fondo de Cultura Económica, 1993.

Villela Luiz, Lemgruber Andrea, Jorratt Michael “*Gastos Tributarios La reforma Pendiente.*”