



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO

**TRANSPARENCIA DE LOS GASTOS FISCALES A NIVEL FEDERAL EN
MÉXICO**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

EDGAR IVÁN BENUMEA GÓMEZ

DIRECTORA DE TESIS
DRA. ISSA LUNA PLA
Universidad Nacional Autónoma de México

CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX, JUNIO 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO**

**TRANSPARENCIA DE LOS GASTOS FISCALES A NIVEL FEDERAL EN
MÉXICO**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

EDGAR IVÁN BENUMEA GÓMEZ

DIRECTORA DE TESIS:
DRA. ISSA LUNA PLATA

CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX, 2019





UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y
AMPARO

Cd. Universitaria, Cd. Mx., 1 de febrero de 2019.

**DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
PRESENTE.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **BENUMEA GÓMEZ EDGAR IVÁN** con número de cuenta 30558786-8 bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**TRANSPARENCIA DE LOS GASTOS FISCALES A NIVEL FEDERAL EN MÉXICO**", realizada con la asesoría de la profesora **Dra. Issa Luna Pla**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad"

**ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
DIRECTOR DEL SEMINARIO**


DR. LUCIANO SILVA RAMÍREZ





UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades,
Ciudad Universitaria, Coyoacán, 04510 Ciudad de México

Ciudad de México, 29 de enero de 2019

Dr. Luciano Silva Ramírez
Director del Seminario de Derecho Constitucional
Facultad de Derecho-UNAM

PRESENTE

Por medio de la presente, informo que Edgar Iván Benumea Gómez (Núm. de Cuenta 305587868) concluyó satisfactoriamente y conforme a los requisitos exigidos por este Seminario, el trabajo de investigación titulado "*Transparencia de los Gastos Fiscales a Nivel Federal en México*".

Atentamente

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Issa Luna Pla', written over a horizontal line.

Dra. Issa Luna Pla

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO**

**TRANSPARENCIA DE LOS GASTOS FISCALES A NIVEL FEDERAL EN
MÉXICO**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

EDGAR IVÁN BENUMEA GÓMEZ

DIRECTORA DE TESIS:
DRA. ISSA LUNA PLATA

CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX, 2019



Para Rocío y Mauricio

Índice

Transparencia de los Gastos Fiscales a Nivel Federal en México	4
Introducción	4
Capítulo 1. Gastos fiscales: Generalidades, transparencia y vínculo con los derechos humanos	6
1.1 Generalidades	6
Definiciones	6
Tipos	9
Finalidades.....	10
Ventajas y Desventajas	13
1.2 Transparencia	17
Finalidades.....	17
Los Presupuestos de Gastos Fiscales	20
1.3 Obligaciones internacionales de Derechos Humanos relevantes para los gastos fiscales. Una aproximación	24
Principio de igualdad y no discriminación	25
Obligaciones de Asistencia y Cooperación Internacional.....	26
Asegurar los niveles mínimos esenciales de los derechos	28
Realización progresiva y no regresividad de los DESC.....	30
Movilizar el máximo de los recursos disponibles	32
Capítulo 2. Gastos Fiscales en México: Generalidades, Régimen Jurídico y Transparencia	35
2.1 Generalidades	35
Definiciones	35
Tipos	38
2.2 Régimen Jurídico General de los Gastos Fiscales	39
Gastos-Ley.....	39
Gastos-Decreto	42
2.3 Régimen de Transparencia	43
¿Cuál es el fundamento constitucional de la transparencia de los gastos fiscales?	44
.....	44
Obligaciones legales vigentes	57
Capítulo 3. Presupuesto de Gastos Fiscales 2017. Evaluación del cumplimiento de las obligaciones de transparencia vigentes.	63
1. Monto estimado	67
2. Metodología.....	69
3. Referencia o sustento jurídico	71
4. Sectores o actividades beneficiados	72
5. Beneficios económicos o sociales	80
6. Principales Resultados.....	84
Capítulo 4. Recomendaciones para mejorar la transparencia y comprensión del Presupuesto de Gastos Fiscales	88

Conceptualizar los gastos fiscales a nivel legal.....	88
Incluir la obligación de elaborar y publicar el PGF en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)	91
Reforzar y modificar las obligaciones de transparencia vigentes	91
Clasificar los gastos fiscales conforme a su función.....	94
Destacar y analizar los gastos fiscales más significativos conforme a su monto y explicitar el número de beneficiarios.....	101
Datos y Formatos Abiertos	103
Conclusiones	106
Bibliografía.....	108

Transparencia de los Gastos Fiscales a Nivel Federal en México

Introducción

Para financiar sus actividades y cumplir con sus funciones, el Estado debe captar recursos por distintas vías, siendo una de las principales la recaudación tributaria. La calidad, la accesibilidad y la disponibilidad de bienes y servicios públicos que son necesarios para la realización de los derechos humanos, como la salud, la educación y la seguridad social, depende en buena medida de los recursos que el Estado sea capaz de captar. Sin embargo, cuando no se busca únicamente aumentar la recaudación y el financiamiento del gasto público, sino apoyar económica o socialmente a la población o modificar comportamientos de las personas o de sectores económicos, entonces la política tributaria adquiere una función *extra-fiscal*. Algunos ejemplos en este sentido consisten en los impuestos al tabaco, a las bebidas azucaradas y a los alimentos de bajo contenido nutritivo, los cuales tienen la finalidad de desalentar ciertos hábitos de consumo y disminuir el impacto de algunas actividades económicas que afectan la salud de las personas.

Dentro de las distintas políticas tributarias que persiguen un fin extra fiscal se encuentran los gastos fiscales, es decir, las herramientas de política económica o social que se caracterizan por reducir tanto la carga impositiva de los contribuyentes como los recursos disponibles del Estado. En otras palabras, los gastos fiscales consisten en apoyos económicos que se otorgan por la vía tributaria y que provocan que el Estado deje de captar los recursos que tiene derecho a recuperar. Diseñar e implementar este tipo de políticas es una práctica constante a nivel internacional, pero su uso suele traer consigo más problemas que beneficios. Los gastos fiscales complejizan el sistema tributario, abren espacios para la elusión y evasión fiscal, contribuyen al aumento de la

desigualdad de ingresos, y, a diferencia de los gastos que se otorgan por la vía presupuestaria, son menos transparentes y no son evaluados periódicamente.

Bajo este contexto, la presente investigación contribuirá a identificar cuál es la situación de la transparencia de los gastos fiscales a nivel federal en México. Para ello, en este trabajo se analizará qué normas constitucionales y legales regulan el acceso a la información sobre este tipo de políticas públicas, y se evaluará si las pocas reglas que existen al respecto son obedecidas por las autoridades hacendarias involucradas en la elaboración y publicación del Presupuesto de Gastos Fiscales, el documento financiero que debe prepararse anualmente para dar a conocer los beneficios tributarios que se encuentran vigentes.

El presente trabajo está estructurado de la siguiente forma. En el capítulo 1 se desarrollan los aspectos generales de los gastos fiscales, la relevancia de su transparencia y su vínculo con los principios y obligaciones internacionales en materia de derechos humanos. El capítulo 2 expone cómo se regulan los gastos fiscales a nivel federal en México, las obligaciones en materia de transparencia que existen actualmente, y a partir del análisis de casos relevantes resueltos por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) y el Poder Judicial, se problematiza en torno al fundamento constitucional de la transparencia de los gastos fiscales. En el capítulo 3 se evalúa si el Presupuesto de Gastos Fiscales 2017 (PGF) cumple con las obligaciones de transparencia contenidas en el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2017. El capítulo 4, con base en la evidencia mostrada a lo largo del trabajo, desarrolla distintas recomendaciones para mejorar la transparencia y la comprensión de dicho documento financiero. Finalmente, en la última sección de esta investigación se desarrollan las conclusiones.

Capítulo 1. Gastos fiscales: Generalidades, transparencia y vínculo con los derechos humanos.

Este capítulo se organiza alrededor de tres secciones. En la sección 1.1 se exponen distintas definiciones, características y finalidades de los gastos fiscales. En la sección 1.2 se desarrollan distintas razones por las cuales es vital transparentar este tipo de políticas públicas, y expone en qué consiste y cuáles son las principales características del Presupuesto de Gastos Fiscales, el documento mediante el cual se transparenta al uso de los tratamientos tributarios. Finalmente, la sección 1.3 explora la relación entre los gastos fiscales y los distintos principios y obligaciones internacionales en materia de derechos humanos que resultan relevantes para la formulación y la implementación de este tipo de políticas tributarias.

1.1 Generalidades

Definiciones

Los gastos fiscales, también conocidos como gastos tributarios, pueden definirse en términos generales como las pérdida recaudatorias provocadas por una concesión o preferencia tributaria a favor de una clase particular de contribuyentes o de una determinada actividad económica (Burton & Stewart, 2011) (Burton & Stewart, 2011) Los gastos fiscales son conceptualizados de distintas formas por los Estados que hacen uso de ellos, sin embargo, diversos estudios han realizado esfuerzos por delimitar sus características principales con base en la experiencia comparada.

De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2014), los gastos tributarios son concesiones, desgravaciones, reintegros o exenciones respecto de una estructura impositiva “normal” que reducen la recaudación de ingresos del

gobierno. Además, de acuerdo con el FMI, puesto que los objetivos de política podrían lograrse en forma alternativa a través de subsidios u otros desembolsos directos, los gastos fiscales deben considerarse equivalentes a un gasto presupuestario. (FMI, 2014)

Por su parte, para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), los gastos fiscales consisten en (2010)

En disposiciones legislativas, reglamentarias o prácticas fiscales que reducen o posponen los ingresos para una población comparativamente estrecha de contribuyentes en relación con un impuesto de referencia. Para el gobierno, un gasto tributario es una pérdida de ingresos, mientras que para el contribuyente es una reducción de su carga tributaria.

En un informe reciente preparado para el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Villela, Legrumber y Jorrat (2009) definen a los gastos fiscales como “la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades”.

Una definición más amplia de los gastos fiscales ha sido propuesta por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), quien tras haber comparado el régimen jurídico y la aplicación de los gastos fiscales en Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, España, Guatemala, México, Perú, República Dominicana y Uruguay, llegó a la conclusión de que los gastos fiscales deberían definirse como (2011)

Los recursos dejados de recaudar por el Estado debido a la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar objetivos de política económica o social.

Aunado a lo anterior, de acuerdo al CIAT, el término “gasto” enfatiza el hecho de que los recursos que no fueron recaudados podrían haber sido utilizados para financiar programas de gasto público a favor de los contribuyentes a quienes se les reduce su carga tributaria. (CIAT, 2011)

Para efectos de esta investigación, los gastos fiscales serán entendidos conforme a las propuestas del FMI y el CIAT, pues de ambas definiciones es posible rescatar cuatro aspectos relevantes: primero, que se tratan de una renuncia recaudatoria del Estado y un beneficio económico otorgado por la vía tributaria a los contribuyentes; segundo, que son implementados para alcanzar algún objetivo de política económica y social; en tercer lugar, que son equiparables al gasto presupuestario, es decir, a la erogación directa de recursos públicos, y, finalmente, que su costo se estima en relación a un sistema tributario de referencia o a la estructura “normal” de un impuesto.

Ahora bien, el principal problema alrededor de la definición de los gastos fiscales, y la causa por la cual resulta tan complicado compararlos entre países, se relaciona con lo que debe entenderse como un sistema tributario de referencia o la estructura normal de un impuesto, pues de ello depende la identificación de los gastos tributarios presentes en la estructura impositiva de un país. (Tyson, 2014)

Existen dos enfoques principales mediante los cuales se definen los marcos tributarios de referencia, el legal y el conceptual. El primero consiste en identificar como gastos tributarios a aquellos que expresamente son considerados así por una ley, mientras que el enfoque conceptual considera como gastos fiscales a aquellos que se desvían de los modelos teóricos que rigen a los impuestos. (Tyson, 2014)

Para ejemplificar las implicaciones prácticas de esto, vale la pena retomar un caso del sistema tributario colombiano, donde la legislación tributaria define que

las ventas de bienes móviles que no hayan sido excluidos expresamente, serán sujetas al pago del IVA. Implícitamente, esto significa que las ventas de bienes inmuebles están al margen del tributo, y conforme a un enfoque legal, esto no debería considerarse como un gasto fiscal. Desde un punto de vista conceptual, sin embargo, en la venta de bienes raíces también debería aplicarse un IVA tipo consumo con el objeto de aproximar el gravamen al consumo relacionado con el uso de las viviendas (BIRF, 2012).

Un caso más que ejemplifica la diferencia entre ambos enfoques consiste en los países con nula o baja imposición tributaria. Bajo un sistema legal, los gastos fiscales serían prácticamente inexistentes, mientras que para el enfoque conceptual los ingresos que no son gravados pero que de acuerdo a los modelos teóricos del impuesto sobre la renta sí deberían serlo, constituirían gastos fiscales. (CIAT, 2011)

Aunque la elección del marco de referencia es crucial para las comparaciones internacionales, no existe un consenso general sobre el tipo de enfoque que debería ser utilizado (Tyson, 2014), y para que esto cambie los Estados deben realizar más esfuerzos en conjunto para desarrollar metodologías de evaluación y marcos conceptuales en común. (Brosio *et al.*, 2017) Más allá de esto, la comparación entre países es una realidad (por ejemplo, entre quienes utilizan un enfoque legal) y la literatura concuerda en que los gastos fiscales pueden ser considerados como tales cuando reúnan los cuatro aspectos antes señalados.

Tipos

De acuerdo con CIAT, los gastos fiscales pueden adquirir distintas formas, entre las que se encuentran las siguientes (2011):

- Exenciones: Disposiciones que le permiten a las personas no pagar impuestos, y pueden tener un periodo de validez definido.

- Exclusiones: Son eventos o actividades dejados fuera del alcance de la tributación.
- Tasas reducidas: Son desviaciones de las tasas impositivas generales.
- Deducciones: son los montos que pueden restarse de la base imponible.
- Créditos: Son los montos que pueden reducirse del impuesto ya determinado.
- Diferimientos: Corresponden a todas aquellas disposiciones que aplazan la obligación tributaria en el tiempo.
- Regímenes simplificados, especiales o promocionales: Son disposiciones que cubren uno o más impuestos y que típicamente operan en pequeños contribuyentes, áreas geográficas con desventajas comparativas con respecto al resto del país y sectores económicos específicos.
- Reembolsos: disposiciones que compensan financieramente al contribuyente

Finalidades

Los gastos fiscales son herramientas de política pública que persiguen algún objetivo económico o social que idealmente deberían implementarse para lograr cuatro finalidades: a) mejorar la progresividad del sistema tributario, b) brindar mayor eficiencia a la estructura tributaria; c) estimular el consumo de bienes “meritorios”, e d) incentivar la inversión en ciertos sectores. (Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; Jorrat, Michael, 2009),

a) Mejorar la progresividad del sistema tributario

Los gastos fiscales pueden implementarse para reducir la carga tributaria de los sectores de menores ingresos y mejorar la distribución del ingreso. Por regla general, los gastos fiscales que persiguen estos objetivos son aplicados a los impuestos que gravan el consumo de productos de la canasta básica (como exenciones o tasas reducidas), ya que el consumo de este tipo de productos representa una parte muy importante de los ingresos de las personas con menos recursos (Villela *et al.*, 2009). Cabe precisar que si bien los gastos fiscales

asociados a los impuestos al consumo benefician en términos absolutos a las personas con mayores ingresos, aun así pueden ser muy importantes para mejorar la progresividad del sistema tributario en su conjunto.

Al respecto, en Colombia se ha demostrado que de no existir gastos fiscales asociados al IVA, el impacto en la población con menores ingresos podría ser aún más regresivo (Martorano, 2016). Para el caso mexicano, Minzer y Solís (2014), han demostrado que de extenderse el IVA en alimentos y medicinas a una tasa del 16%, a pesar de que se incrementaría de manera importante la recaudación de las personas con mayores ingresos, la pobreza moderada y extrema incrementarían, y se reduciría el poder adquisitivo del salario de las personas de menos ingresos.¹

Los gastos fiscales implementados para mejorar la progresividad del sistema tributario son menos frecuentes en los impuestos que gravan los ingresos de las personas, ya que estos tipos de impuestos son diseñados de manera progresiva (es decir, a mayor ingreso, mayor tasa de impuesto) y, por lo tanto, las personas pobres son excluidas. (Villela *et al.*, 2009)

b) Otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria

La eficiencia de la estructura tributaria se refiere a que los impuestos deben ser recaudados interfiriendo lo menos posible en las decisiones económicas de los contribuyentes. Así, los gastos fiscales que buscan hacer más eficiente la estructura tributaria pretenden corregir las distorsiones que son provocadas por

¹ Estos estudios también señalan que los impactos negativos de aumentar la tasa del IVA en alimentos y medicinas podrían mitigarse en la medida en que el Estado compense de manera efectiva a los deciles de población de ingresos bajos y medios, una tarea que resultaría sumamente complicada lograr. (Minzer, Rodolfo; Solís, Valentin, 2014)
http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/36789/1/LCL3817_es.pdf

los impuestos a los ingresos de las personas, como desincentivar las inversiones de las empresas o el ahorro de las personas.

Los gastos fiscales dirigidos a las empresas buscan reducir la tasa marginal de tributación para estimular una mayor inversión. De acuerdo con Villela *et al.* (2009), algunos gastos fiscales de estas características son las moratorias fiscales (tax holidays), que le permiten a las empresas no pagar impuestos en un tiempo determinado; la reducción de las tasas impositivas sobre las utilidades devengadas o las utilidades reinvertidas, así como los créditos tributarios a la inversión. Para el caso de los gastos fiscales que buscan estimular el ahorro de las personas físicas, algunos ejemplos son la deducción de la base imponible de los montos ahorrados en determinados instrumentos financieros; la exención de intereses financieros o de capitales mobiliarios; tasas reducidas sobre rentas financieras, o créditos proporcionales al ahorro neto efectuado en un período tributario.

c) Estimular el consumo de bienes o servicios “meritorios”

Los gastos fiscales que tienen esta finalidad procuran incentivar el consumo de bienes y servicios relacionados con la educación, la salud, la vivienda, las actividades culturales y deportivas bajo el argumento de que este tipo de bienes y servicios, aunque sean gravados, no representan una parte importante del ingreso de las personas con menos recursos y, al mismo tiempo, no generan distorsiones en la inversión o el ahorro de los contribuyentes con más recursos.

Estos gastos tributarios generalmente se aplican al IVA, mediante la exención o la aplicación de tasas reducidas. Sin embargo, los impuestos al ingreso también pueden beneficiarse, por ejemplo, mediante la posibilidad de que las personas deduzcan de su base gravable el consumo de bienes o servicios meritorios. Cabe señalar que los gastos fiscales con estas finalidades aumentan la regresividad

del sistema tributario, ya que quienes principalmente consumen estos productos o servicios son las personas con altos ingresos.

d) Promover el desarrollo regional o sectorial

Los gastos fiscales pueden ser útiles para atraer la inversión extranjera o generar crecimiento en determinadas ramas industriales o actividades económicas nacionales. Por ejemplo, los gastos fiscales pueden mejorar la productividad de las industrias que se encuentran en regiones alejadas de las principales zonas urbanas, o bien, pueden otorgarse para procurar el desarrollo de actividades económicas consideradas como estratégicas. (Villela *et al.*, 2009)

Ventajas y Desventajas

Si bien los gastos fiscales pueden ser herramientas con finalidades legítimas, la literatura destaca distintos problemas alrededor de su diseño e implementación. En algunos casos, los gastos fiscales pueden ser herramientas preferibles al gasto público directo, sin embargo, en general existen más desventajas en torno a su utilización. A continuación se expondrán ambas situaciones.

Ventajas

Cuando el objetivo es brindar ayuda a grandes cantidades de personas y la elegibilidad es fácil de definir. Si los gastos fiscales no exigen de los contribuyentes demasiados o prácticamente ningún trámite administrativo; si las autoridades hacendarias cuentan con información suficiente de los contribuyentes para determinar el monto de los beneficios, o si se pretende brindar ayuda a una gran cantidad de personas, entonces los gastos fiscales pueden ser una herramienta eficiente y pueden administrarse a un costo mucho menor que los gastos directos. Las exenciones o tasas reducidas del IVA

aplicadas a alimentos o medicinas, o los créditos fiscales infantiles son ejemplos de gastos fiscales implementados bajo esta perspectiva. (Ross, 2016)

Cuando existe un riesgo mínimo de fraude o abuso. A diferencia de los gastos directos, en donde generalmente los beneficiarios deben presentar una solicitud y las autoridades deben verificar si se cumplen ciertos requisitos, los gastos fiscales pueden ser más eficientes si el otorgamiento de beneficios no requiere un proceso tan estricto en virtud de que existen pocas probabilidades de fraude o abuso. Algunos ejemplos de estas situaciones son las siguientes: cuando existe un informe paralelo por parte del vendedor y el comprador de quienes estén obligados al pago del IVA, o cuando tanto los empleadores como los empleados deben reportar la misma información en sus declaraciones de impuestos. (Ross, 2016; OCDE, 2010)

Desventajas

Falta de transparencia y de supervisión. Los gastos fiscales están sujetos a menos supervisión y son menos transparentes que los gastos directos. Mientras que los gastos presupuestarios deben ser aprobados bajo un determinado proceso legislativo y en un momento determinado, “los gastos fiscales por lo general son rasgos permanentes de las leyes y carecen de supervisión periódica” ((Burton & Stewart, 2011; Ross, 2016).

Complejidad. Los gastos fiscales complican la comprensión y la aplicación del sistema tributario. Al respecto, como señala Domínguez (2014), cualquier desviación tributaria conlleva costos en términos de una mayor complejidad, y, en tal sentido, “atenta contra el principio impositivo de economicidad, aumentando tanto los costes administrativos como los de cumplimiento”. La complejidad ocasiona, además, que los contribuyentes con mayor capacidad económica puedan vencer las barreras normativas, provocando que el resto de

los contribuyentes perciban al sistema tributario en su conjunto como injusto e ineficiente. (Ross, 2016; OCDE, 2010).

La complejidad también está asociada al incremento de los espacios para eludir o evadir el pago de impuestos, ya que mientras más complejo sea el sistema tributario la incertidumbre jurídica aumenta, se merma la capacidad de fiscalización de las autoridades hacendarias, el cumplimiento de las obligaciones tributarias se dificulta, y se abren más espacios para manipular el sistema tributario (Villela *et al.*, 2009).

Costos. Cuando son mal diseñados e implementados, los gastos fiscales provocan una pérdida injustificada de recursos públicos. Aunado a ello, los costos pueden ser más altos si el Estado eleva las tasas tributarias o recorta el gasto público para equilibrar el presupuesto en lugar de eliminar aquellos gastos fiscales que no cumplen sus propósitos. (Villela *et al.*, 2009; Ross, 2016) Por otro lado, los costos para el Estado también serán más altos en la medida en que los gastos fiscales propicien la elusión o evasión fiscal. (CIAT, 2011).

Ineficacia. Los gastos fiscales son ineficaces cuando no cumplen con sus finalidades de política pública o si se otorgan sin estudiar a profundidad si realmente las personas o empresas los necesitaban. Por ejemplo, de acuerdo a diversos estudios, por lo general es difícil evaluar si los incentivos fiscales son la principal motivación para atraer inversión extranjera, y que al mismo tiempo pueden provocar estancamiento económico y ser una estrategia costosa e ineficaz para atraer inversiones (Klemm & Van Parys, 2011; FMI, 2015).

De acuerdo a Alvarado *et al.*, (2012), existen otros factores distintos a los gastos fiscales que también influyen sobre las decisiones de los inversionistas, como el clima de estabilidad político y económico, una adecuada legislación económica, la calidad de infraestructura, las características de los mercados, los costos de

producción, la disponibilidad de recursos, la prevalencia del Estado de Derecho, la calidad de la administración tributaria, la apertura comercial, el mercado laboral, la seguridad interna o la mano de obra calificada.

Ineficiencia. Cuando los gastos fiscales provocan que las decisiones económicas de los contribuyentes se tomen con base en los beneficios tributarios y no con base al valor económico subyacente a una inversión, la eficiencia de la estructura tributaria se ve afectada. Es decir, los gastos fiscales producen ineficiencia cuando los recursos económicos se transfieren de una actividad económica que pudo haber producido un mayor beneficio hacia una actividad menos productiva pero que goza de beneficios tributarios. (Ross, 2016)

Reducen la percepción del papel del Estado en la economía: Si la ciudadanía desconoce los gastos fiscales destinados a ciertas actividades económicas o a determinado grupo de contribuyentes, se genera la impresión de que el Estado es irrelevante e innecesario en la economía (Martínez, 2014)

Susceptibles al abuso y la corrupción. Los gastos fiscales pueden constituir actos de corrupción y ser creados en respuesta a influencias políticas inadecuadas. (Vilela *et al.*, 2009; Ross, 2016) Al respecto, recientemente el ex titular del Servicio de Administración Tributaria (SAT) admitió que un programa de beneficios fiscales aprobado por el Poder Legislativo en 2013, fue un acto de corrupción y un pago de favores de la clase política hacia los grandes contribuyentes.²

Desigualdad. Como instrumentos de política pública, los gastos fiscales pueden tener consecuencias muy importantes en términos del aumento o reducción de la desigualdad. Puesto que los gastos fiscales pueden ser diseñados e

² Entrevista a Aristóteles Núñez, Arena Pública, 7 de mayo de 2017, Disponible en <http://arenapublica.com/articulo/2017/05/08/5710#.WRB0ze8NXEc.twitter>

implementados para alcanzar distintas finalidades y beneficiar a diversos sectores, en la medida en que las personas de mayores ingresos sean las principales beneficiadas, los gastos fiscales pueden profundizar la desigualdad. Por el contrario, los gastos fiscales pueden contribuir a reducir la desigualdad si las personas más pobres son beneficiadas y si gracias a ellos puede mejorarse la redistribución de la riqueza.

Por lo general, los gastos fiscales favorecen a las personas con más ingresos, ya que son quienes perciben ingresos suficientes como para pagar impuestos y quienes consumen más bienes y servicios. Por ejemplo, las deducciones y exenciones del impuesto a la renta les brindan más beneficios a quienes se les grava impuestos a tasas más altas, mientras que las personas pobres que no perciben lo suficiente como para pagar impuestos, no reciben los beneficios asociados a los impuestos a los ingresos personales. (Ross, 2016)

Por ejemplo, en Ecuador, los dos deciles más altos de la población concentraron en 2014 el 96% de las concesiones tributarias, mientras que en Estados Unidos un 27% de los gastos fiscales fueron otorgados al 1% de la población. (Powers & Berger, 2016); Debido a la falta de información, en México no es posible conocer la distribución de los gastos fiscales en su totalidad, sin embargo, algunos de ellos son claramente regresivos, como es el caso de las deducciones personales, en donde los contribuyentes ubicados en el décimo decil de ingresos concentraron el 77.4% del total de deducciones en 2014.³

1.2 Transparencia

Finalidades

³ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Presupuesto de Gastos Fiscales 2016

En su concepción jurídica, la transparencia consiste en la obligación del Estado de proporcionar información sobre sus actos mediante políticas de información, comunicación, difusión, de testigos sociales, de reuniones abiertas, entre otros (Luna & Ríos, 2010). La transparencia, por lo tanto, es un concepto asociado al derecho humano de acceso a la información, un derecho que no solamente cumple la función de maximizar el espacio de autonomía de los individuos, sino también es considerado un derecho colectivo en tanto que potencializa que la sociedad sea capaz de investigar los problemas de la comunidad, controlar a sus gobernantes y participar colectivamente en la vida pública. (Abramovich y Courtis, 2007)

A finales del siglo pasado, la transparencia fiscal se convirtió en una de las principales agendas de distintos organismos de cooperación internacional, como la OCDE y el FMI. (Chaparro, 2014), quienes concebían a la transparencia de la información económica-financiera como un elemento sumamente importante para lograr una mayor estabilidad macroeconómica, mejorar la eficiencia de la gestión fiscal y generar confianza en los mercados internacionales. (Marín Aguirre, 2013). De acuerdo a ICEFI (2016), la transparencia fiscal consiste en un atributo de las instituciones estatales que comprende publicar y facilitar el acceso a la información que explique la situación pasada, presente y futura de las finanzas públicas, de manera que sea posible garantizar que la información disponible tenga calidad, sea confiable, oportuna y comprensible para que así la ciudadanía pueda evaluar, vigilar e incidir en el uso de los recursos públicos.

Gracias a los esfuerzos internacionales por avanzar hacia un mayor conocimiento sobre la política fiscal, la medición y la transparencia de los gastos fiscales comenzó a ser una práctica cada vez más común en distintos países. Aunque desde los años sesenta Alemania y Estados Unidos ya habían elaborado presupuestos de gastos tributarios –los documentos financieros que sistematizan, estiman y transparentan los gastos tributarios–, en la década de los

ochenta esta práctica se hizo extensiva a prácticamente todos los países de la OCDE y a unos cuantos países en desarrollo (Villela *et al.*, 2011).

Además de su relevancia para el análisis y la estabilidad de la economía, la transparencia de los gastos fiscales es importante en otros sentidos. En primer lugar, su estimación y conocimiento público permite dimensionar la cantidad de recursos que el Estado destina para perseguir los objetivos de política pública deseados. Como se mencionó en el apartado anterior, los gastos fiscales son conceptualmente equivalentes al gasto público directo, pero los tomadores de decisiones y la sociedad suele desconocer que por la vía tributaria también se otorgan beneficios económicos. La transparencia de los gastos fiscales contribuye, entonces, a que la asignación de recursos se realice de manera más responsable y bajo el escrutinio de la sociedad (Burton & Stewart, 2011).

En segundo lugar, la transparencia de los gastos fiscales es fundamental para poder evaluar su efectividad. Si las estimaciones de las pérdidas recaudatorias no son transparentadas, resulta prácticamente imposible analizar si los gastos fiscales cumplen sus objetivos y modificar o eliminar aquellos que son demasiado costosos si se les compara con sus beneficios. A su vez, puesto que los gastos fiscales son una alternativa al uso de gastos directos, su falta de transparencia no sólo impide que aquéllos sean evaluados bajo los mismos procedimientos que comúnmente le son aplicables al gasto directo, sino también que no lleguen a sustituirse por una herramienta que podría ser más efectiva, como los subsidios o las transferencias directas de recursos públicos. (Burton & Stewart, 2011)

La transparencia de los gastos fiscales también es muy importante para conocer las limitaciones del sistema tributario e identificar aquellas disposiciones normativas que pueden estar siendo utilizadas por los contribuyentes como parte de sus estrategias de planificación fiscal nocivas o para evadir el pago de sus obligaciones (CIAT, 2011)

Otro aspecto a destacar consiste en la necesidad de transparentar los gastos fiscales para poder analizar su relación con la profundización de la desigualdad económica. Como se mencionó en la sección anterior, aunque en términos absolutos los gastos fiscales benefician sobre todo a las personas con mayores recursos, en términos relativos pueden representar un beneficio muy importante para las personas más pobres. No en todos los casos, sin embargo, es claro qué sectores de la población o qué tipo de industrias se benefician con los gastos fiscales, y su transparencia también puede contribuir a eliminar o modificar aquellos que se concentran de manera extrema e injustificada en los sectores más ricos de la población (Villela *et al.*, 2011). Por lo tanto, la transparencia de los gastos fiscales es importante para estudiar de qué manera inciden en la progresividad del sistema tributario.

Finalmente, la transparencia de los gastos fiscales también permite evaluar a las decisiones tributarias y exigir que éstas se diseñen e implementen bajo una perspectiva de derechos humanos. Como se verá en un apartado posterior, la política tributaria también es susceptible de someterse al escrutinio de los principios y obligaciones internacionales de derechos humanos, y la transparencia es fundamental para poder conocer en qué medida el Estado, mediante su política de gastos fiscales, se encuentra cumpliendo con dichas obligaciones y procurando la realización de los derechos.

Los Presupuestos de Gastos Fiscales

Transparentar los gastos fiscales requiere algo más que publicar la información, ya que para poder hacerlo deben cuantificarse las pérdidas recaudatorias mediante diversas metodologías. Cuando los Estados son capaces y tienen el compromiso de hacer esto, usualmente elaboran y publican la información a través del Presupuesto de Gastos Fiscales, también llamados Presupuesto de Gastos Tributarios. Los presupuestos de gastos fiscales, son los documentos

financieros elaborados por los gobiernos que le otorgan transparencia al uso de los beneficios tributarios y facilitan el adecuado control y la asignación más eficiente de los recursos. (Villela, 2011). Aunque los gobiernos que elaboran presupuestos de gastos fiscales reportan la información de maneras distintas, algunas de las mejores prácticas para garantizar la transparencia, facilitar la comprensión y el análisis de los gastos fiscales son las siguientes (Burton & Stewart, 2011):

- 1) Definición general de gasto fiscal
- 2) Identificación y explicación exhaustiva sobre todos los tipos de gastos fiscales
- 3) Definición del “sistema tributario de referencia” para cada tipo de impuesto y una explicación detallada respecto a las razones que justifican su elección e idoneidad.
- 4) Explicación sobre la metodología empleada para estimar las pérdidas recaudatorias de cada gasto fiscal.
- 5) Clasificación de los gastos fiscales conforme a su función económica, por ejemplo, salud, seguridad social, medio ambiente, educación, etc.
- 6) Respecto a cada gasto fiscal, el reporte de información debe contemplar:
 - La estimación de la pérdida recaudatoria, señalando el grado de fiabilidad de la estimación y la calidad de las fuentes de información que fueron utilizadas.
 - Su fuente jurídica
 - Su duración (para diferenciar aquellos con fecha de caducidad de aquellos que son permanentes)
 - El tipo de gasto fiscal (por ejemplo, señalando si se trata de una deducción, una tasa reducida, un crédito fiscal o una exención)
 - El objetivo de política pública que justifica la existencia del gasto fiscal.

- El impacto distributivo de los gastos fiscales más importantes, en la medida en que las fuentes de información permitan realizar dicho análisis.
- Para el caso de los gastos tributarios más significativos, debe explicarse cuándo fue la última vez que el gobierno analizó si los gastos fiscales cumplían sus objetivos. Determinar cuáles gastos fiscales son más significativos puede realizarse dependiendo de distintos criterios, como su costo, la población beneficiada o los objetivos de política pública que pretenden alcanzarse.

A diferencia de lo que sucede con los gastos públicos directos, en donde las autoridades deben reunir y publicar la información que poseen, para el caso de los gastos fiscales las autoridades hacendarias deben contar con fuentes de información que permitan realizar las estimaciones, y elegir una metodología para estimar cuántos recursos se otorgan por la vía tributaria.

Las fuentes de información que usualmente son utilizadas al cuantificar los gastos fiscales provienen de las declaraciones o registros de impuestos entregadas por los propios contribuyentes o por terceros a las autoridades hacendarias, e información estadística o bases de datos que sean administradas por organismos públicos o privados. (CIAT, 2011). De acuerdo con Villela *et al.*, (2011), las metodologías más comunes para estimar los costos de los gastos fiscales son las siguientes:

- Obtención directa desde las estadísticas de ingresos: esta forma de calcular las pérdidas recaudatorias consiste en obtener la información a partir de las declaraciones de impuestos gracias a que existe una casilla específica en los formularios tributarios para reportar el monto. Esta metodología es generalmente aplicable a

los créditos fiscales, en cuyo caso el monto total del gasto fiscal consiste en la suma de los montos reportados.

- Estimación con estadísticas agregadas: Esta metodología consiste en realizar operaciones aritméticas simples sobre estadísticas agregadas, obtenidas principalmente de las declaraciones de impuestos o de fuentes como las encuestas de hogares o el sistema de cuentas nacionales. Las exenciones y deducciones del impuesto a la renta de las empresas suelen calcularse mediante esta vía ya que el ingreso renunciado se estima como el monto agregado de la deducción o del ingreso exento multiplicado por la tasa del impuesto. También suele utilizarse este método para estimar el ingreso renunciado por la aplicación de tasas reducidas.
- Modelos de simulación agregadas. Esta metodología también utiliza fuentes tributarias y otro tipo de fuentes administrativas, pero a diferencia de la estimación con estadísticas agregadas, este método requiere un mayor desglose, apertura o estratificación de las estadísticas agregadas, así como el desarrollo de algoritmos matemáticos de mayor complejidad. Esta metodología suele emplearse para calcular las deducciones y exenciones de los impuestos personales a la renta, así como las exenciones del IVA.
- Modelos de microsimulación. Esta metodología consiste en recalcular los impuestos que cada contribuyente tendría que pagar si existiesen cambios en las normas tributarias, por lo que el costo del gasto fiscal se obtiene como la diferencia de recaudación entre una situación con cambio de normas y otra sin cambio alguno.

1.3 Obligaciones internacionales de Derechos Humanos relevantes para los gastos fiscales. Una aproximación

Integrar la perspectiva de derechos humanos a la política fiscal, en específico a la política de gasto público, ha sido un ejercicio frecuente en la región latinoamericana, en donde en numerosas ocasiones el poder judicial ha tenido que intervenir en la manera en que el presupuesto es asignado para determinar que un derecho humano ha sido violado por razones presupuestarias. Avanzar en este sentido ha sido posible tras reconocer que la manera en que el Estado hace uso de los recursos económicos a su disposición es una condición básica para la realización de los derechos humanos. En otras palabras, garantizar cualquier derecho humano es una actividad estatal que, como cualquier otra, requiere de personas e insumos para poder llevarse a cabo (Chaparro, 2014).

La integración de una perspectiva de derechos humanos a la política tributaria implica reconocer el potencial de los estándares internacionales de derechos humanos para limitar la discrecionalidad de la política tributaria y lograr así que ésta contribuya de manera más efectiva al financiamiento de bienes y servicios públicos, luche contra la discriminación y la desigualdad, y fomente espacios de participación ciudadana y de rendición de cuentas entre el Estado y la sociedad. (Saiz, 2013; ONU, 2014)

Como instrumentos de política pública implementados para alcanzar alguna finalidad económica o social, los gastos fiscales también son susceptibles de evaluarse y someterse al escrutinio de los estándares internacionales de derechos humanos. Para profundizar en este sentido, a continuación se expondrán las obligaciones internacionales de derechos humanos que son relevantes para la formulación y la implementación de los gastos fiscales. Este ejercicio se realiza a partir del informe A/HRC/26/28, de la Relatoría Especial para

la Pobreza Extrema y los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU, 2014), el cual constituye uno de los esfuerzos más importantes por vincular la tributación con la realización de los derechos humanos. A su vez, este ejercicio también toma algunas propuestas de uno de autores como Ignacio Saiz (2013), Balakrishnan *et al.*, (2011) y Jean Ross (2016), así como de organizaciones de la sociedad civil de carácter internacional, como es el caso del Center for Economic and Social Rights (2015).

Principio de igualdad y no discriminación

Contemplado en un gran número de tratados internacionales y regionales, este principio es uno de los pilares fundamentales del derecho internacional de los derechos humanos. De acuerdo con el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, *“Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a garantizar el ejercicio de los derechos que en él se enuncian, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”*. En otras palabras, la obligación de igualdad y no discriminación implica que los Estados, por acción u omisión, no deben discriminar directa o indirectamente a cualquier grupo o individuo ni mucho menos perpetuar la discriminación o profundizar las desigualdades. (CESR, 2015).

A su vez, el principio de igualdad y no discriminación implica que en ocasiones los Estados deban adoptar medidas afirmativas o especiales para prevenir, reducir y eliminar las condiciones de discriminación que sufren las personas. En este sentido, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas (Comité DESC) ha señalado que *“[a]demás de abstenerse de discriminar, los Estados Partes deben adoptar medidas concretas, deliberadas y específicas para asegurar la erradicación de cualquier tipo de discriminación en*

el ejercicio de los derechos recogidos en el Pacto. En muchos casos, para eliminar la discriminación sistémica será necesario dedicar más recursos a grupos que tradicionalmente han sido desatendidos”⁴

El principio de discriminación exige que los gastos fiscales no impacten de manera desproporcional en la población de menos ingresos, ni en los grupos en situación de discriminación sistémica. Cuando los gastos fiscales fortalecen principalmente el ingreso de los más ricos y contribuyen a que el sistema impositivo sea más regresivo, los Estados se encontrarían incumpliendo con su obligación de actuar de manera no discriminatoria para promover el logro de los derechos humanos (Ross, 2017). Por otro lado, cuando los gastos fiscales benefician en forma desproporcional a las personas con más ingresos y el Estado no actúa para remediar esta situación, entonces es más probable que, con tal de enfrentar la insuficiencia de recursos, el gobierno aumente los impuestos que tienen un impacto desproporcionado en la población de menores ingresos (como los impuestos al consumo), situación que también podría constituir una transgresión al principio de no discriminación.

De igual forma, el principio de igualdad y no discriminación también requiere que los impuestos o las reducciones o exenciones tributarias que tengan la finalidad de ayudar a los individuos con menos recursos y a los grupos en situación de discriminación sistemática, no sean consideradas prácticas discriminatorias (ONU, 2014).

Obligaciones de Asistencia y Cooperación Internacional

Según lo establecido en los artículos 55 y 56 de la Carta de las Naciones Unidas y en varios tratados internacionales de derechos humanos, como el PIDESC (art.

⁴ Observación General No. 20 Doc. UN E/C.12/GC/20. Párr.36.

2.1 y 1.1), la Convención sobre los Derechos del Niño (art. 4) y la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (art. 32), los estados tienen el deber de proporcionar asistencia y cooperación acorde con sus capacidades, recursos e influencia internacional.

En el marco de los gastos fiscales, esta obligación tiene relevancia para impedir que la competencia fiscal entre los países ocasione que las personas y empresas de altos ingresos reciban beneficios tributarios que merman la capacidad recaudatoria del Estado de manera injustificada. Los incentivos a la inversión son consecuencia de la competencia fiscal entre países, un fenómeno conocido como “carrera a la baja”. Bajo este paradigma, los gobiernos luchan entre sí por ofrecer la mayor cantidad de beneficios fiscales bajo la creencia de que el costo de no hacerlo es mayor a la pérdida de recursos tributarios. Sin embargo, de acuerdo a diversos estudios, por lo general es difícil evaluar si la inversión se habría dado sin la necesidad de otorgar un incentivo, y que de hecho pueden ser una estrategia costosa e ineficaz para atraer inversiones. (Klemm & Van Parys; FMI, 2015)

Aunque suele argumentarse que en atención al principio de soberanía los Estados tienen posibilidad de desarrollar su propia legislación fiscal con el fin de promover la inversión de riqueza privada dentro de su territorio, de acuerdo con la opinión del Experto Independiente de la ONU *“los Estados no tienen licencia ilimitada para promover su propio interés a cualquier coste; en efecto, la principal limitación a la soberanía de un Estado consiste en que sus políticas internas no han de suponer un menoscabo de la soberanía de ningún otro Estado”* (ONU, 2016).

La obligación de asistencia y cooperación internacional también podría exigir de los Estados la realización de esfuerzos a fin de evaluar las consecuencias económicas, sociales e incluso ambientales de los gastos fiscales a nivel regional

e internacional, así como propiciar la creación, compilación y divulgación de información que sea útil para el análisis comparado. (Brosio et al, 2017)

Asegurar los niveles mínimos esenciales de los derechos

De acuerdo al Comité DESC, corresponde a cada Estado la obligación mínima de asegurar la satisfacción de por lo menos niveles esenciales de cada uno de los derechos, lo cual significa que cada uno de los derechos reconocidos en el PIDESC contiene un mínimo de elementos que deben ser cubiertos por el Estado de manera inmediata y obligatoria, y a cuyo cumplimiento deberían destinarse prioritariamente los recursos. Al respecto, en palabras del propio Comité DESC *“Un Estado Parte en el que un número importante de individuos está privado de alimentos esenciales, de atención primaria de salud esencial, de abrigo y vivienda básicos o de las formas más básicas de enseñanza, prima facie no está cumpliendo sus obligaciones en virtud del Pacto. Si el Pacto se ha de interpretar de tal manera que no establezca una obligación mínima, carecería en gran medida de su razón de ser”*.⁵

De igual forma, la obligación de asegurar los niveles mínimos esenciales de los derechos también requiere que para que un Estado pueda atribuir su incumplimiento a la insuficiencia de recursos disponibles *“debe demostrar que ha realizado todo esfuerzo para utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas.”*⁶

⁵ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General No. 3. La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del PIDESC). Doc. UN. E/1991/23. Párr. 10.

⁶ Ibid, Párr. 10

Para cumplir con la obligación del mínimo esencial de derechos, el Estado puede hacer uso de aquellos gastos fiscales que tengan la intención de mejorar la progresividad del sistema tributario. Los gastos fiscales pueden ser muy útiles para combatir la desigualdad de ingresos y facilitar el acceso a bienes y servicios de primera necesidad. Así, las tasas reducidas en ciertos productos y servicios en razón de su necesidad, o los beneficios tributarios que le permiten a las personas de menos ingresos reducir su carga tributaria, constituyen medidas apegadas a la obligación de asegurar los niveles mínimos esenciales de los derechos. Por otro lado, eliminar los gastos fiscales que cumplen con esta obligación sin siquiera compensar por la vía del gasto público a quienes antes eran beneficiados por el sistema tributario, constituirá un incumplimiento a esta obligación.

De igual forma, el establecimiento de umbrales libres o aminorados de tributación (los ingresos por debajo de los cuales un individuo está exento del pago de impuestos directos) también es una manera de garantizar que la política tributaria *“no ponga en peligro la capacidad de las personas que viven en la pobreza para disfrutar de los niveles mínimos esenciales de los derechos económicos, sociales y culturales”* (ONU, 2014). Esta interpretación incluso ha sido sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien ha señalado que *“la capacidad contributiva ... ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados”*⁷

⁷ DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. Tesis: 1a. XCVIII/2007,

Realización progresiva y no regresividad de los DESC

La realización progresiva de los derechos económicos, sociales y culturales implica reconocer que el pleno cumplimiento de estos derechos requiere de la toma de medidas paulatinas y de la administración de recursos escasos, nociones que se encuentran establecidas tanto en el artículo 26 de la Convención Americana como en artículo 2.1 del PIDESC. En este sentido, si bien el concepto de progresividad efectiva significa que su plena realización en general no podrá lograrse en un breve periodo de tiempo, existen obligaciones de cumplimiento inmediato y sobre las cuales un Estado no puede alegar la falta de recursos, como la obligación de adoptar medidas, la prohibición de discriminación y el aseguramiento de niveles esenciales de cada uno de los derechos. Como afirma la Relatoría Especial de las Naciones Unidas (2014), *“los Estados que alegan limitaciones de recursos tienen la carga de probar que se han hecho todos los esfuerzos para avanzar hacia el goce pleno de los derechos económicos, sociales y culturales como prioridad y que realmente carecen de la capacidad, más no de voluntad, para cumplir con sus obligaciones”*

De la obligación de progresividad efectiva se deriva la prohibición de regresividad en el cumplimiento de los DESC, la cual significa que los Estados no tienen permitido reducir o empeorar de manera deliberada los niveles existentes del cumplimiento de los derechos salvo que pueda justificarse suficientemente la necesidad de haber adoptado una medida regresiva. En caso de presentarse este último escenario, *“corresponde al Estado parte demostrar que se han aplicado tras el examen más exhaustivo de todas las alternativas posibles y que esas medidas están debidamente justificadas por referencia a la totalidad de los*

derechos enunciados en el Pacto en relación con la plena utilización de los recursos máximos disponibles del Estado.”⁸

En el marco de las políticas tributarias, tanto la obligación de progresividad como la prohibición de regresividad implican que los Estados no pueden implementar medidas de austeridad económica sin antes haber demostrado que consideraron cuidadosamente todas las alternativas, incluyendo, por ejemplo, la eliminación de gastos tributarios ineficientes y regresivos. En otras palabras, como señala la Relatoría Especial (2014) *“La compatibilidad de, por ejemplo, las medidas de austeridad ... con el Pacto dependerá, por lo tanto, en parte de si el Estado ha buscado alternativas para aumentar los ingresos antes de hacer cortes en las zonas que son importantes para garantizar el disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales, tales como recortes en el sector público, los servicios públicos o la protección social.”*

Por otro lado, Abramovich y Courtis (2003) consideran que para evaluar si los Estados se encuentran realizando suficientes esfuerzos para avanzar en la progresividad efectiva del cumplimiento de los derechos económicos, sociales y culturales, o si una determinada política disminuirá su nivel de cumplimiento, se requiere que el Estado produzca información y rinda cuentas sobre su gestión a fin de poder conocer el punto de partida y el punto de llegada que habrán de compararse. Según estos autores, si no existe información previa sobre el grado de cumplimiento de un derecho, la falta de información obstaculiza la posibilidad de su exigibilidad *“dado que resulta imposible establecer una comparación entre la situación anterior y la posterior a la adopción de medidas por parte del Estado”*. En este orden de ideas, la información tributaria, en conjunto con otra información relacionada con el goce u ejercicio de un determinado derecho, es muy

⁸ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación General 14. Doc E/C.12/2000/4.

importante para poder evaluar si, por ejemplo, alguna política tributaria impactará de manera desproporcionada sobre la población con menores ingresos o si existe el riesgo de que el grado de cumplimiento de algún derecho social se vea perjudicado en razón de una política fiscal que no haya tomado en cuenta los niveles ya logrados.

Movilizar el máximo de los recursos disponibles

En su artículo 2.1, el PIDESC establece que *“Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.”*⁹

De acuerdo a la Observación General N° 4 del Comité DESC *“En esencia, la obligación consiste en demostrar que, en conjunto, las medidas que se están tomando son suficientes para realizar el derecho de cada individuo en el tiempo más breve posible de conformidad con el máximo de los recursos disponibles”*¹⁰. El Comité también ha señalado que *“la frase “hasta el máximo de los recursos de que disponga” tenía la intención, según los redactores del Pacto, de referirse tanto a los recursos existentes dentro de un Estado como a los que pone a su*

⁹ Otros tratados que regulan la protección específica de ciertos grupos también se refieren a este principio, como es el caso de la Convención sobre los Derechos del Niño (Art. 4) y la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (Art. 4.2)

¹⁰ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General No. 4, El derecho a una vivienda adecuada U.N. Doc. E/1992 /23. Párr. 11

disposición la comunidad internacional mediante la cooperación y la asistencia internacionales.”¹¹

El principio de máximo uso de recursos disponibles ha sido interpretado principalmente en relación a la dimensión del gasto público de la política fiscal, y a pesar de que a nivel internacional e incluso nacional ya existen casos concretos en donde los tribunales han resuelto sobre el incumplimiento a este principio como una violación a las obligaciones de derechos humanos, aún existen muchos debates en torno a su significado y sus alcances. Como señala Balakrishnan *et al.*, (2011) *“el concepto del máximo uso de recursos disponibles requiere un mayor el desarrollo para así lograr combatir la manera desigual en que se distribuyen los recursos materiales, y también para imaginar un nuevo papel del Estado en donde no sólo sea considerado como un administrador eficiente de los recursos existentes, sino también como una institución que moviliza sus recursos para satisfacer el núcleo de las obligaciones de los derechos humanos.”*

Los esfuerzos por vincular la obligación del máximo uso de los recursos disponibles con la política tributaria parten de la premisa de que dicho principio no solamente se refiere a los “recursos disponibles” que el Estado puede asignar, sino también implica que los Estados tienen la obligación de incrementar los ingresos de una manera equitativa y no regresiva, asegurando así una mayor disponibilidad de recursos.

Tomando en cuenta lo anterior, y de acuerdo a la Relatoría Especial de las Naciones Unidas (2014), un Estado estaría incumpliendo su obligación de destinar el máximo de recursos disponibles para el disfrute de los derechos

¹¹ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General No. 3. La índole de las obligaciones de los Estados Partes, Doc. UN. E/1991/23. Párr. 13.

económicos, sociales y culturales, si por acción o por omisión permitiera la evasión fiscal a gran escala o si su sistema tributario impactara de manera desproporcionada en el segmento de la población más pobre. Otras prácticas que también podrían considerarse contrarias a esta obligación son los incentivos y privilegios fiscales que suelen otorgarse al sector empresarial, la poca disposición de los Estados por recaudar ingresos del sector financiero, o la manera en que se captan recursos del sector energético sin que dichos recursos sean destinados al cumplimiento de los derechos humanos.

De acuerdo a Ross (2017), los gastos fiscales también podrían infringir la obligación del máximo uso de los recursos disponibles cuando reúnan ciertas características, entre ellas las siguientes:

- Falta de justificación: Puesto que los gastos fiscales implican la pérdida de recursos que podrían ser destinados a la realización de los derechos humanos, el Estado debe demostrar por qué la medida es necesaria para mejorar las condiciones económicas de la población, y justificar que se trata de una medida deliberada, concreta y orientadas hacia el disfrute de derechos humanos. En este mismo sentido se ha pronunciado la Relatora Especial, quien señaló que los Estados “tendrían la carga de probar periódicamente que la concesión de exenciones tributarias empresariales era la opción de política menos restrictiva desde la perspectiva de los derechos económicos, sociales y culturales”
- Ineficacia e ineficiencia. Si los gastos fiscales no se evalúan de manera constante, o si a pesar de ser evaluados se demostrara su ineficacia, el Estado se encontraría incumpliendo con la obligación de usar el máximo disponible de recursos. Esta obligación exige que se usen todos los medios adecuados con tal de hacer realidad los derechos, y por lo tanto, gastar a

través del sistema impositivo sin siquiera evaluar su necesidad, sus impactos y consecuencias constituye una transgresión al Pacto.

Capítulo 2. Gastos Fiscales en México: Generalidades, Régimen Jurídico y Transparencia.

Una vez explicado en qué consisten los gastos fiscales, por qué es importante su transparencia y cuál es su vínculo con las obligaciones en materia de derechos humanos, en este capítulo se expondrá cómo se regulan los gastos fiscales a nivel federal en México. El capítulo se divide en tres secciones. La sección 2.1 expone el concepto jurídico y los tipos de gastos fiscales que existen en nuestro país. La sección 2.2 desarrolla las diferencias entre los gastos fiscales que son creados por el Poder Legislativo de aquellos creados por el Ejecutivo. Finalmente, la sección 2.3, a partir del análisis de casos relevantes resueltos por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) y el Poder Judicial, problematiza en torno al fundamento constitucional de la transparencia de los gastos fiscales, y describe las obligaciones legales en materia de transparencia aplicables a este tipo de políticas públicas.

2.1 Generalidades

Definiciones

La definición de los gastos fiscales ha sido delineada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), quien ha señalado que consisten en aquellos *“originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.”* Los gastos fiscales, además, *“pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.”*¹²

Conforme a la definición propuesta por la SCJN, los gastos fiscales son entendidos como instrumentos de política económica o social que implican una pérdida recaudatoria para el Estado y una subvención pública a favor de los contribuyentes. La interpretación de la SCJN coincide con el artículo 30 de la Ley de Ingresos (LIF) de 2017, el cual si bien no define explícitamente la naturaleza y los objetivos que deben perseguir los gastos fiscales, puede considerarse como la norma que más se acerca a la definición legal de los gastos fiscales.

El artículo 30 de la LIF de 2017 señala que el Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) —el documento que debe prepararse anualmente para rendir cuentas sobre los distintos gastos fiscales que existen en nuestro país—, debe comprender *“los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos ... establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal”*. Este artículo también señala que cada gasto fiscal debe reportarse señalando los sectores o actividades beneficiados, así como los beneficios sociales y económicos de cada gasto.

¹² En el mismo sentido se ha pronunciado en las siguientes tesis: CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SI SU ESTABLECIMIENTO ES OTORGADO A TÍTULO DE BENEFICIO, LES RESULTA APLICABLE LA GARANTÍA GENERAL DE IGUALDAD. Época: Novena Época, Registro: 163862, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CVII/2010, Página: 177

Aunque sería deseable que los gastos fiscales fueran definidos legalmente de manera más específica, puede decirse que conforme al artículo 30 de la LIF de 2017, los gastos fiscales consisten en los montos que deja de recaudar el erario federal por los distintos conceptos establecidos en las leyes tributarias, los cuales se otorgan a sectores o actividades económicas para perseguir un objetivo económico o social.

Aunque en esencia la definición de la LIF corresponde a lo que ha señalado la SCJN, su aspecto más problemático es que considera como gastos fiscales a aquellos conceptos establecidos en leyes tributarias. Por supuesto, el término ley no debe interpretarse en su sentido formal, ya que los gastos fiscales también pueden diseñarse e implementarse con base en decretos presidenciales o resoluciones administrativas. Por fortuna, el PGF publica información sobre todo tipo de gastos y no sólo sobre aquellos creados por el legislador, sin embargo, los gastos fiscales no deberían definirse conforme al instrumento jurídico que les dio origen, sino, en todo caso, conforme a su desviación del sistema tributario de referencia.

Finalmente, cabe tomar en cuenta la definición de los gastos fiscales que contempla el PGF. De acuerdo con este documento, el concepto de gastos fiscales se refiere *“a los apoyos indirectos, generalmente autoaplicativos, otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes, mediante el sistema tributario. Así, los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, los gastos fiscales se originan por la existencia de tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica, primero, identificar dichos tratamientos”*.

Tipos

Los gastos fiscales reconocidos en el artículo 30 de la LIF de 2017 consisten en tasas diferenciadas, exenciones, subsidios, créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales.¹³ De acuerdo con el Instituto Belisario Domínguez de la Cámara de Diputados y el PGF 2017, el concepto de cada uno de estos tipos es el siguiente (IBD, 2016):

Tasas reducidas: El beneficio de las tasas reducidas, se refiere a la renuncia en la obtención de ingresos provenientes del IVA por mantener tasas reducidas, como es el caso de la aplicación de la tasa cero por ciento a bienes y servicios.

Exención de Impuestos: Se refieren a ingresos, actos o actividades, distintos de la estructura normal del objeto del gravamen por lo que no pagan impuestos. La exención puede ser concedida por el gobierno o por la ley. La exención que confiera el gobierno puede o no ajustarse a un marco jurídico; en tanto que la segunda sí debe ajustarse a un marco jurídico.

Subsidios: Asignaciones que el Gobierno Federal otorga para el desarrollo de actividades prioritarias de interés general, como el subsidio para el empleo, lo que favorece una dinamización de las actividades económicas.

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

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

¹³ Ley de Ingresos de la Federación, Artículo 30, párrafo 2.

inversiones que permiten disminuir la base gravable en el ISR, tanto en el sector empresarial como en el ámbito de las personas físicas.

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

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

2.2 Régimen Jurídico General de los Gastos Fiscales

Los gastos fiscales pueden ser creados tanto por el Poder Legislativo como por el Poder Ejecutivo; sin embargo, las normas que deben observar ambos poderes al momento de diseñarlos son distintas. Para comprender lo anterior, es necesario referirnos brevemente a las facultades constitucionales relacionadas con las políticas de gastos fiscales que tienen ambos poderes, para después profundizar en torno a los requisitos legales que deben ser observados dependiendo de si los gastos fiscales son creados por el legislador o por el ejecutivo federal

Gastos-Ley

Puesto que los gastos fiscales no se encuentran regulados explícitamente en la constitución, su fundamento constitucional ha sido delineado por la SCJN en distintas ocasiones. De acuerdo con distintas resoluciones de la SCJN, la posibilidad de diseñar gastos fiscales forma parte de las amplias facultades constitucionales que tiene el Legislador para diseñar el sistema tributario y para alcanzar otros objetivos constitucionales relacionados con el desarrollo económico y social. Así, las consideraciones de la SCJN parten de la premisa de que en materias económicas y tributarias, la Constitución le otorga al legislador

una amplia libertad para configurar las normas que crea convenientes en un momento determinado, pues es a él a quien *“le corresponde primordialmente tomar la decisión sobre la dimensión del incentivo que intenta otorgar, o de la suficiencia de la medida otorgada”*¹⁴

Con base en lo anterior, cuando la SCJN ha tenido que resolver sobre la constitucionalidad de ciertos gastos fiscales como la condonación de impuestos, las deducciones personales o el otorgamiento de créditos fiscales, ha señalado que su diseño forma parte de las facultades contempladas en los artículos 25, 26, 28 y 31, fracción, IV de la Constitución. Respecto a este último artículo, la SCJN ha definido que los gastos fiscales no pueden ser juzgados conforme a los principios constitucionales que rigen la justicia tributaria, ya que los gastos fiscales no afectan los elementos esenciales de los impuestos ni se relacionan con la capacidad contributiva de sus beneficiarios, sino, en cambio, *“su establecimiento se da con una intención promocional en cumplimiento a lo previsto en la propia Ley Fundamental, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demanden el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Constitución General de la República.”*¹⁵

Finalmente, la SCJN ha señalado que aunque la creación de gastos fiscales forma parte de las amplias facultades constitucionales del Legislativo en materias económicas y tributarias, eso no significa que puedan escapar al control de constitucionalidad, pues, en todo caso, pueden analizarse a la luz de su afectación a otros derechos humanos, por ejemplo, a la igualdad y a la no discriminación. ¹⁶ Así, de acuerdo con la SCJN, *“la delimitación de quiénes*

¹⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, Amparo en Revisión 1012/2014

¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Sala, Amparo en Revisión 282/2014

¹⁶ EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL

pueden contar con tal beneficio [la condonación] y su implementación, excluyendo o incluyendo a determinados sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía general de igualdad, y no al de equidad tributaria” ¹⁷

Ahora bien, aunque el legislador puede diseñar los gastos fiscales que considere necesarios en favor del desarrollo económico y social bajo la única condición de que no resulten abiertamente discriminatorios o vulneren otros derechos humanos, el artículo 28 de la LIF contempla algunos requisitos adicionales que, en principio, deberían ser observados al momento de aprobar dos tipos de gastos fiscales: los estímulos fiscales y las facilidades administrativas. Como se mencionó anteriormente, los estímulos fiscales consisten en las medidas tributarias que pueden adoptar la forma de deducciones, créditos fiscales, diferimientos, condonaciones, entre otras, pero que su finalidad principal es promover o “estimular” una conducta o una actividad particular por parte de los contribuyentes o un grupo de estos. Por el otro lado, las facilidades administrativas son aquellos tratamientos que le permiten a los contribuyentes deducir erogaciones sin comprobantes que cumplan con requisitos fiscales para su deducción.

El artículo 28 de la LIF 2017 señala que los estímulos fiscales y las facilidades administrativas que prevea la Iniciativa de LIF del Ejercicio Fiscal de 2018 deben otorgarse con base en criterios de *eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad*. Este artículo también señala que para el otorgamiento de estímulos fiscales, además de los requisitos anteriores, deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto.

ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD” .

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Sala, Amparo en Revisión 282/2014

Gastos-Decreto

Al igual que para el caso del Poder Legislativo, la Constitución le otorga al Ejecutivo diversas facultades para velar por el desarrollo económico y social del país, las cuales se encuentran contempladas, principalmente, en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución. Por supuesto, en atención al principio de reserva de ley en materia tributaria, el Ejecutivo no tiene la facultad de establecer nuevos impuestos o modificar sus elementos esenciales, sin embargo, el artículo 89, fracción I, lo faculta para ejecutar las leyes que sean aprobadas por el Legislativo, entre ellas, las normas tributarias.

En este sentido, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece los supuestos bajo los cuales el Ejecutivo puede diseñar e implementar gastos fiscales. Dicho artículo señala lo siguiente:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II ...

III Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Conforme a la fracción I del artículo 39, el Ejecutivo puede condonar o eximir (liberar del pago de contribuciones futuras y no causadas) el pago de contribuciones y sus accesorios, así como autorizar diferimientos, por un plazo determinado, siempre y cuando se presenten situaciones de emergencia

provocadas por fenómenos de la naturaleza o calamidades públicas, o bien “*en aquellas situaciones de presión extraordinaria en los mercados, sea por causas exteriores o interiores del País*”¹⁸. Por su parte, la fracción III establece la posibilidad de que el Ejecutivo conceda subsidios o estímulos fiscales, los cuales, como se señaló en el apartado anterior, pueden adquirir distintas modalidades.

Así, mientras que condonar, eximir y diferir el pago de impuestos deben sujetarse a una temporalidad definida y otorgarse bajo ciertos supuestos, los subsidios y estímulos fiscales pueden diseñarse e implementarse sin restricción legal alguna. Incluso, los estímulos fiscales creados por Decreto presidencial ni siquiera deben otorgarse conforme a los requisitos de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad a los que hace referencia el artículo 28 de la LIF de 2017, ya que este artículo únicamente es aplicable a los estímulos fiscales que sean regulados en la Ley de Ingresos, es decir, a los estímulos que sean propuestos por el Ejecutivo y aprobados por los legisladores.

Pese a que los estímulos fiscales creados por el Ejecutivo no tienen alguna restricción legal, los límites constitucionales que debe observar el Ejecutivo al momento de diseñar e implementar cualquier tipo de gasto fiscal son los mismos límites que operan para el Poder Legislativo (dando por hecho, por supuesto, que el Ejecutivo no puede crear nuevos tributos ni modificar sus elementos esenciales). En otras palabras, en tanto que por mandato constitucional el ejecutivo también debe velar por el desarrollo económico y social del país, los gastos fiscales que sean implementados no pueden ser abiertamente discriminatorios ni atentar contra los derechos humanos.

2.3 Régimen de Transparencia

¹⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Acción de Inconstitucionalidad 32/2002

¿Cuál es el fundamento constitucional de la transparencia de los gastos fiscales?

La identificación de las normas constitucionales que regulan la transparencia de los gastos fiscales ha sido una tarea que históricamente ha desarrollado el órgano constitucional autónomo en materia de transparencia y acceso a la información, aunque recientemente distintos órganos judiciales también se han posicionado al respecto. Si bien estos casos han versado exclusivamente sobre un tipo de gasto fiscal –la condonación–, es importante tomarlos en cuenta para profundizar en torno al fundamento constitucional de la transparencia de los gastos fiscales.

Para comprender la discusión constitucional de los últimos años, es necesario precisar brevemente cuáles son las dos características en común de los casos en donde el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) y el Juez Octavo en Materia Administrativa en la Ciudad de México han estudiado el régimen de transparencia de las condonaciones. En primer lugar, la *litis* de los asuntos ha consistido en si la información de los contribuyentes que han recibido la condonación de una deuda tributaria puede ser transparentada a pesar de que el SAT se encuentra obligado a proteger la información de los contribuyentes con base en la figura del secreto fiscal. En otras palabras, en estos casos se ha confrontado el derecho de acceso a la información con el derecho a la protección de los datos personales. Esto a su vez significa que los asuntos no han abordado si el Estado debe transparentar de manera general la información que posea de los contribuyentes que se benefician con un gasto fiscal ni sobre cuáles son los principios constitucionales generales que rigen su transparencia; sin embargo, gracias a estos casos hoy es posible comenzar a delinear ambas situaciones.

En segundo lugar, la información en disputa se refiere al periodo previo a la entrada en vigor de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP) el 5 de mayo de 2015, es decir, antes de que se estableciera

como una obligación de transparencia la de publicar los nombres, RFC y los montos de las personas con créditos fiscales condonados¹⁹. Por consiguiente, cuando en este apartado se expongan las interpretaciones constitucionales que el INAI y el poder judicial han desarrollado respecto a la transparencia de la información de las personas físicas y morales, debe tenerse presente que dichas interpretaciones versan sobre la información de quienes recibieron el perdón de un crédito fiscal antes de que existieran un nuevo marco jurídico, pues a partir de este momento la transparencia de la información de los beneficiarios prácticamente no ha sido puesta en duda.²⁰

Una vez precisado lo anterior, a continuación se desarrollará cuál ha sido la interpretación constitucional que tanto el INAI como el juez constitucional han realizado respecto a la transparencia de las condonaciones. Posteriormente, se problematizarán las interpretaciones constitucionales de ambas instancias y sus implicaciones para la transparencia de los gastos fiscales, y finalmente se expondrá por qué el artículo 134^o, al referirse a la obligación de transparentar los recursos económicos estatales, es el principal fundamento constitucional de la transparencia de los gastos fiscales.

El fundamento constitucional según el INAI

El primer asunto en que el INAI (antes Instituto Federal de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales) se pronunció por la transparencia de la condonación de créditos fiscales corresponde al Recurso de Revisión RDA 1912/2012, resuelto el 1 de agosto de 2012. Desde entonces y conforme a la información pública disponible, el INAI ha resuelto 24 recursos más en donde ha privilegiado la entrega de la información por encima de la protección

¹⁹ Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, art. 71, fracción I, inciso d).

²⁰ Sin embargo, existen ciertos juicios de amparo en donde los contribuyentes cuestionan la constitucionalidad de la LGTAIP. Para más información, véase <https://www.reforma.com/aplicaciones/articulo/default.aspx?id=1076663&v=2>

de los datos personales de los contribuyentes beneficiados con el perdón de sus créditos fiscales.²¹

Para fundamentar que la información de las personas físicas y morales beneficiadas debe transparentarse, el INAI ha justificado la apertura de la información con base en los artículos 6° y 31°, fracción IV, constitucionales, los cuales se refieren al derecho de acceso a la información pública y a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, respectivamente. De manera indirecta, el INAI también ha interpretado el principio de transparencia de los recursos económicos contenido en el artículo 134° constitucional²², pues ha sustentado que conforme a las normas legales que regulan la transparencia de los recursos públicos, las condonaciones consisten en un gasto público que debe reportarse y transparentarse como tal.

Ahora bien, respecto al artículo 6° constitucional, el INAI ha reconocido que, como cualquier derecho humano, el derecho de acceso a la información no es absoluto y puede limitarse excepcionalmente, pues el propio artículo 6° contempla expresamente dos tipos de limitaciones. Por un lado, la fracción I del apartado A establece que la información pública puede ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos establecidos en la ley de la materia y por el otro, la fracción II, prevé la obligación de proteger la información relacionada con la vida privada y los datos personales. En materia de condonación de créditos fiscales, esta colisión de principios se presenta cada vez que las autoridades niegan el acceso a la información personal de los contribuyentes con base en el secreto fiscal, la figura contemplada en el artículo

²¹ Listado de denuncias de incumplimiento al 17 de agosto de 2017, disponible en <http://inicio.inai.org.mx/SitePages/AIP-Cumplimientos-de-Resolucion.aspx>

²² Artículo 134. Los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

69 del Código Fiscal de la Federación (CFF) que consiste en la obligación a cargo de las autoridades tributarias de guardar *reserva absoluta* en relación a la información suministrada por los contribuyentes o captada por las autoridades en uso de sus facultades de comprobación, salvo en aquellos casos en que la ley expresamente permita la divulgación de dicha información.²³

Para resolver esta tensión entre principios constitucionales, el INAI ha aplicado la prueba de interés público, un test de ponderación que deben realizar los organismos garantes en materia de transparencia. El test de interés público consiste en un ejercicio de ponderación entre los principios que colisionan en cada caso concreto, y en donde se contraponen el interés público de revelar información en posesión del Estado (y garantizar así el derecho de acceso a la información pública) con el interés público en mantener la privacidad de la misma (para proteger el derecho a la protección de datos personales).

Al momento de aplicar el test de interés público, el INAI ha reconocido que la información de los contribuyentes se encuentra protegida por el secreto fiscal, pues esto es necesario para evitar ocasionarles un perjuicio frente a la opinión pública o exhibir una situación que podría percibirse como irregular; sin embargo, para el INAI estas razones no son suficientes para hacer prevalecer el secreto fiscal porque se trata de un asunto “*relacionado directamente con una política pública de carácter fiscal que implica subvenciones*”²⁴. Así, el INAI ha profundizado en torno a la naturaleza de los gastos fiscales concluyendo que éstos generan las mismas obligaciones de transparencia que los gastos directos

²³ En la tesis CVII/2013 (10a.),¹² “SECRETO FISCAL. CONCEPTO DE.”, la Primera Sala de la Suprema Corte definió a esta figura como una carga concreta –de no hacer- impuesta al personal – servidores públicos- de la autoridad fiscal, consistente en que al aplicar las disposiciones fiscales no deben revelar de ninguna forma información tributaria a los contribuyentes; sin embargo, aclaró que no se encuentra diseñado como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin, de manera que la reserva del secreto fiscal no es absoluta, sino relativa.

²⁴ RDA 5354/15

pues equivalen a “una transferencia de recursos públicos en sentido negativo” y a que “la condonación de créditos fiscales constituye un beneficio a favor del contribuyente, que significa un gasto público y que debe reportarse como tal”.

Por otro lado, el INAI ha defendido el interés público de revelar la información relacionando la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público (artículo 31, fracción IV de la Constitución) con las implicaciones para la sociedad de que ciertos contribuyentes no cumplan con esta obligación. Al respecto, el INAI ha señalado que además de tratarse de un gasto fiscal, “la condonación concierne a la totalidad de la ciudadanía en tanto que, por disposición constitucional, todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa²⁵”. Por lo tanto, transparentar la información “daría certeza a los contribuyentes de que son tratados en igualdad de circunstancias, que las autoridades fiscales se sujetan a lo previsto en la ley y que no existen favoritismos.”²⁶

El fundamento constitucional según el Poder Judicial

Recientemente, en diversas sentencias el Juez Octavo de Distrito se ha pronunciado en torno a si la información de los contribuyentes con créditos fiscales condonados debe transparentarse o si se encuentra protegida por el secreto fiscal. Aunque estos asuntos aún no son definitivos —en tanto que las sentencias pueden ser modificadas, revocadas o confirmadas por una segunda instancia—, es necesario analizarlos porque se tratan de los primeros casos en donde un juez federal se ha pronunciado en torno a los fundamentos constitucionales de la transparencia de la condonación de créditos fiscales, lo cual nos permite explorar el alcance de dicho análisis constitucional para otro tipo de gastos fiscales.

²⁵ idem

²⁶ idem

Al igual que el INAI, el Juez Octavo ha relacionado la transparencia de los créditos condonados con los artículos 6º y 31, fracción IV constitucionales, aunque a diferencia del organismo constitucional autónomo de transparencia, el juez federal ha interpretado directamente el principio de transparencia de los recursos económicos contemplado en el artículo 134 constitucional. Para comprender lo anterior, a continuación se recuperarán diversos extractos de la sentencia dictada por este juzgador en el Amparo Indirecto con número de expediente 526/2017

El artículo 6, apartado A, de la Constitución General, prevé el derecho de acceso a la información y obligación del Estado de garantizar su eficacia en relación con el manejo de los recursos públicos señalando que toda la información en posesión de cualquier autoridad, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, además de establecer que en la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad.

Por su parte, el artículo 31, fracción IV de la Constitución General, dispone que una de las obligaciones de los mexicanos es la de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, según se disponga en las leyes secundarias, esto es, en función de la respectiva capacidad contributiva de cada gobernado, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; siendo que el incumplimiento de esta obligación, faculta a las autoridades hacendarias a ejercer sus atribuciones a fin de proteger la integridad del erario público.

En tanto que el artículo 134, párrafo primero, de la propia norma fundamental, establece los principios que rigen la administración de los recursos públicos... Numeral del cual se desprende la transparencia como principio rector para garantizar el correcto ejercicio del gasto público, entre otros.

*Ahora a la luz de los numerales antes reseñados debe allegarse a la conclusión de que **las contribuciones a favor del Estado forman parte del gasto público y en caso de faltarse a la obligación de contribución se incide directamente en éste y, por tanto, en el ejercicio del gasto estatal.***

En ese orden de ideas, este juzgador observa que el Estado debe transparentar el ejercicio de las facultades tendientes a recaudar las contribuciones, así como las facultades dirigidas a cancelar y condonar las contribuciones, puesto que el escrutinio público de ambas dimensiones permite valorar el cumplimiento del artículo 134 constitucional, en cuanto a la eficiencia, eficacia y economía de la administración de los recursos públicos.

(Énfasis propio)

Respecto al secreto fiscal como límite al acceso a la información, el Juez Federal resolvió lo siguiente:

...si bien es cierto el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación del Servicio de Administración Tributaria de resguardar la información de los contribuyentes; la condonación de créditos fiscales implica el ejercicio de una facultad gubernamental que incide en el erario público y que, por tanto, escapa del concepto del "secreto fiscal" porque la decisión de dejar de cobrar un impuesto causado no es información privada del contribuyente sino que constituye una decisión pública de la administración tributaria.

Siguiendo esa línea de pensamiento, este juzgador encuentra que los datos personales de carácter tributario protegidos por el llamado "secreto fiscal" transitan de la privacidad al dominio público en el momento en que los contribuyentes otorgan su consentimiento y manifiestan su voluntad en el sentido de aceptar que sus deudas fiscales sean condonadas por el Servicio de Administración Tributaria, máxime que la decisión de condonar tales créditos fiscales es un acto administrativo cuyo carácter público escapa de la privacidad y por tanto de la protección del llamado "secreto fiscal".

Luego entonces, este juzgador destaca la importancia de distinguir la protección de los datos personales de carácter tributario de la información derivada de las decisiones gubernamentales del Servicio de Administración Tributaria, lo que implica que el “secreto fiscal” no deba extenderse o interpretarse como un derecho al ocultamiento de las decisiones de la administración tributaria relacionadas con la conformación del gasto público.

...

*Así, cuando los contribuyentes aceptan que sus deudas fiscales sean condonadas por el Estado, éstos se ven inmersos en el escrutinio democrático relacionado con la rendición de cuentas públicas, dado que la decisión de la autoridad fiscal incide negativamente en la obtención de los recursos públicos.
(Énfasis propio)*

Como se desprende de los extractos de la sentencia, el juez federal determinó que las contribuciones que deben aportar todos los mexicanos forman parte del gasto público, y, por lo tanto, cuando deja de cumplirse con la obligación de contribuir, los recursos públicos se ven afectados. Así, la condonación de créditos fiscales es un acto que afecta la integración del gasto público, y por lo tanto, la información debe transparentarse para poder constatar que, en términos del artículo 134 constitucional, los recursos públicos sean administrados bajo los criterios de eficiencia, eficacia y economía.

Por otro lado, para justificar que la información de los contribuyentes no se encuentra protegida por el secreto fiscal, el Juez Federal determinó que cuando las personas consienten el perdón de sus deudas fiscales, entonces el secreto fiscal no les resulta aplicable toda vez que la condonación es un acto administrativo y una decisión pública de la administración tributaria que incide negativamente en la obtención de recursos públicos, lo cual guarda relación con el principio de transparencia contemplado en el artículo 134 constitucional.

Como puede observarse, a diferencia del INAI, el juez constitucional no profundizó de manera directa sobre la naturaleza de los gastos fiscales ni sobre las reglas de transparencia que les son aplicables, sino únicamente sobre el por qué las condonaciones deben transparentarse y las razones por las que el secreto fiscal no puede proteger a las personas que se benefician de ellas. De hecho, para este juez, la transparencia de las condonaciones se debe a que éstas impactan negativamente en la conformación del gasto público, y no a que se tratan de subvenciones públicas que equivalen a la entrega de recursos públicos en beneficio de las personas, una interpretación que sí fue realizada por el INAI y que concuerda con las definiciones y características de los gastos fiscales que se han desarrollado en esta investigación

A pesar de la ausencia de una interpretación específica respecto al marco constitucional en materia de transparencia de gastos fiscales, conforme al criterio del Juez Octavo, sería posible afirmar que toda la información sobre los beneficiarios de un gasto fiscal debería transparentarse y no les resultaría aplicable el secreto fiscal, pues al final del día todos los gastos fiscales –y no solamente las condonaciones– impactan en la conformación del gasto público ya que reducen los recursos disponibles para gastar por la vía directa. Sin embargo, esta interpretación sólo sería aplicable para aquellos casos en que el SAT impacte negativamente la conformación del gasto público, lo cual pierde de vista que ésta autoridad en realidad sólo ejecuta las decisiones que el Ejecutivo y el Legislativo le ordenan mediante decretos o leyes, respectivamente.

El artículo 134 constitucional como fundamento de la transparencia de los gastos fiscales

En este capítulo se han expuesto las distintas interpretaciones constitucionales respecto a la transparencia de las condonaciones de créditos fiscales con la finalidad de identificar aquellas normas que también guardan relación con la transparencia de los gastos fiscales en lo general. Mientras que para el INAI el

fundamento constitucional recae en el artículo 6º constitucional y en su relación con las obligaciones legales que regulan la transparencia de los gastos públicos directos (normas secundarias del artículo 134 constitucional), para la instancia judicial la obligación de transparentar las condonaciones se desprende del artículo 6º en relación con el artículo 31, fracción IV y 134, por ser decisiones tributarias que impactan negativamente en la integración del gasto público.

A la luz de los casos estudiados, es posible identificar dos problemas principales. El primero de ellos es que ambas instancias olvidan que, conforme a la SCJN, los gastos fiscales no se vinculan con los principios constitucionales en materia de justicia tributaria. Así, basta recordar que conforme a los criterios de la SCJN reseñados en la sección 2.1 de esta investigación, los gastos fiscales no pueden ser juzgados conforme a los principios constitucionales que rigen la justicia tributaria, ya que no afectan los elementos esenciales de los impuestos ni se relacionan con la capacidad contributiva de sus beneficiarios, sino que *“su establecimiento se da con una intención promocional en cumplimiento a lo previsto en la propia Ley Fundamental, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demanden el interés general.”*²⁷ Tomando en cuenta esto, es impreciso considerar que la importancia de transparentar los gastos fiscales recae en que éstos transgreden la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, y que la sociedad en general necesita conocer si efectivamente todos los contribuyentes son tratados de manera equitativa y que no existen “favoritismos”, pues por definición los gastos fiscales son tratos diferenciados a favor de ciertos tipos de contribuyentes, grupos o sectores económicos.

²⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Sala, Amparo en Revisión 282/2014

El segundo problema se refiere a la interpretación del principio de transparencia de los recursos económicos contemplado en el artículo 134º constitucional. Al respecto, aunque a diferencia del juez constitucional, el INAI analizó la naturaleza de la condonación como un gasto fiscal e incluso determinó que se trataba de una transferencia de “recursos en sentido negativo” a la cual le resultaban aplicables las reglas de transparencia del gasto público directo, llama la atención que de cualquier forma el INAI haya tenido que recurrir al test de interés público para justificar la apertura de la información. En efecto, si el INAI hubiese sido coherente con su planteamiento, entonces debió haber desechado aquellos argumentos del SAT relacionados con la obligación de esta autoridad por velar por la protección de los datos personales, y en su lugar declarar la apertura de la información con base en las normas legales relacionadas con la publicidad de la información respecto a las personas a quienes se les entregan recursos públicos.

A pesar de lo anterior, sin duda el INAI acertó al vincular los gastos fiscales con el principio de transparencia de los recursos económicos contenido en el artículo 134º constitucional, pues aunque este principio parece referirse exclusivamente a los recursos públicos que entrega el Estado por la vía del gasto directo, los gastos fiscales también son recursos económicos mediante los cuales el Estado beneficia a las personas. En efecto, si los gastos fiscales son conceptualmente equiparables al gasto público, y si de acuerdo a la SCJN se tratan de subvenciones públicas entregadas de manera unilateral por parte del Estado con tal de alcanzar los mismos tipos de objetivos constitucionales que pretenden alcanzarse mediante la política de gasto público directo, entonces la naturaleza de los recursos económicos involucrados no puede ser otra más que de naturaleza pública. Este planteamiento puede incluso reforzarse si consideramos que conforme a la obligación internacional del máximo uso de recursos disponibles analizado en el capítulo anterior, la política tributaria y los gastos fiscales forman parte de los recursos que debe emplear el Estado para avanzar en la realización de los derechos humanos.

Reconocer que los gastos fiscales son *recursos económicos* en términos del artículo 134° constitucional implica cuestionarnos si efectivamente este término puede equipararse a un concepto similar contemplado también a nivel constitucional, los *recursos públicos*. Esto resulta relevante porque conforme al artículo 6°, apartado A, fracción VI de la Constitución, las leyes deben determinar la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales, lo cual se encuentra regulado en los artículos 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, disposiciones que señalan que el secreto fiscal no puede ser considerado como información confidencial cuando involucre el ejercicio de recursos públicos.

Según Nava (2014), cuando la Constitución se refiere a los recursos económicos o a los recursos públicos, en realidad ambos términos se utilizan indistintamente para abordar al gasto público, y por lo tanto deberían homologarse a este último concepto para no generar más confusiones. Aunque esta propuesta brindaría certeza jurídica respecto al manejo del gasto público, sin duda cerraría las posibilidades para ampliar la interpretación del concepto *recursos económicos*, sobre todo porque a nivel constitucional parece claro que los *recursos públicos* son entendidos como aquellos que entrega, ejerce o aplica el Estado directamente.

Por ejemplo, el propio artículo 134°, en su párrafo séptimo, señala que los servidores públicos tienen en todo tiempo la obligación de aplicar con imparcialidad los recursos públicos que están bajo su responsabilidad, sin influir en la equidad de la competencia entre los partidos políticos. De igual forma, el artículo 6° constitucional, en su apartado A, fracción V, señala que los sujetos obligados deberán preservar sus documentos en archivos administrativos actualizados y publicarán, a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre el ejercicio de los recursos públicos. También la fracción VI del mismo artículo señala que las leyes determinarán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer

pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales.

Aunque los gastos fiscales no se ubican dentro del concepto constitucional de recursos públicos, constituyen recursos económicos estatales que deben transparentarse no sólo porque se tratan de políticas públicas con finalidades económicas y sociales que benefician directamente a los contribuyentes, sino porque son conceptualmente equiparables al gasto público y por lo tanto, conforme a lo expuesto en el primer capítulo de esta investigación, en principio deberían estar sometidos a los mismos estándares de transparencia y rendición de cuentas. Esto significa que los gastos fiscales no sólo deben transparentarse por versar sobre el ejercicio de una atribución de las autoridades hacendarias que debería ser sometida a la fiscalización ciudadana (lo cual encontraría sustento a la luz del artículo 6º constitucional) sino porque también se refieren a la forma en que el Estado administra los recursos económicos a su disposición en términos del artículo 134 constitucional.

Tomando todo lo anterior en cuenta, es legítimo cuestionarnos hasta qué punto el secreto fiscal tiene validez cuando esté de por medio la información de quienes se benefician de un gasto fiscal. Como se mencionó anteriormente, el secreto fiscal consiste en la obligación a cargo de las autoridades hacendarias de resguardar toda la información que posea de los contribuyentes, salvo aquellos casos permitidos expresamente por ley. El secreto fiscal, además, no es un derecho de los contribuyentes, sino una obligación de los servidores públicos que puede superarse en determinados casos, por ejemplo, cuando sea necesario para la investigación de delitos o para la fiscalización de los recursos de los partidos políticos. Si el secreto fiscal puede vencerse bajo determinados supuestos, entonces tiene sentido que también sea posible transparentar aquella información que permita evaluar si los gastos fiscales cumplieron los objetivos para los que fueron destinados.

De hecho, el secreto fiscal ya ha sido superado para un tipo de gasto fiscal en particular, las condonaciones de créditos fiscales, pues a partir de 2014, las autoridades hacendarias están obligadas a publicar el nombre, razón o denominación social y RFC de las personas a quienes se les haya condonado créditos fiscales. Si bien el origen de esta obligación no se debió a que el Legislador consideró a las condonaciones como recursos económicos estatales en términos del artículo 134 constitucional, sino como una respuesta a la “exigencia social” por una mayor rendición de cuentas respecto al uso de esta figura, este hecho por sí mismo revela que la información de los contribuyentes puede divulgarse cuando existan otros intereses públicos que deseen promoverse, y más importante aún, que jurídicamente esto es viable.

Obligaciones legales vigentes

Independientemente de la discusión constitucional mencionada anteriormente, a nivel legal existen diversas disposiciones que obligan al Estado a transparentar información en materia de gastos fiscales. A continuación se desarrollará en qué consisten estas obligaciones.

Obligación de elaborar y publicar el Presupuesto de Gastos Fiscales (LIF 2017)

Desde el ejercicio fiscal 2002, las Leyes de Ingresos han ordenado que la SCHP entregue a la Cámara de Diputados el Presupuesto de Gastos Fiscales, es decir, el documento que debe prepararse anualmente para dar a conocer los distintos gastos fiscales existentes. De acuerdo con el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relativo a la LIF de 2002, la elaboración del PGF se realizó “*con el objeto de avanzar en los requerimientos de información que sirvan como herramienta al Congreso de la Unión para el análisis del comportamiento de las finanzas públicas*”²⁸ Sin duda, la decisión de

²⁸ Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, disponible en <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/58/2001/dic/20011230-VI.html>

elaborar y publicar el PGF concuerda con aquello que Marín Aguirre denomina la segunda tendencia de la transparencia fiscal, la cual considera a la transparencia no desde una perspectiva de derecho político, sino a una cuestión que responde a la provisión de información económica-financiera con la finalidad de alcanzar una mayor estabilidad fiscal y macroeconómica (Aguirre, 2012)

El PGF debe elaborarse anualmente y entregarse como fecha límite el 30 de junio de cada ejercicio fiscal, y clasifica por tipo de impuestos los distintos gastos fiscales por conceptos de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, y tratamientos y regímenes especiales para los ejercicios fiscales de 2017 y 2018.

El PGF establece un estimado de la pérdida recaudatoria asociada a cada gasto fiscal como porcentaje del PIB y en millones de pesos, además de las fuentes de información que fueron utilizadas para su estimación, los fundamentos jurídicos y las direcciones electrónicas en donde es posible consultar las iniciativas que contienen las motivaciones por las que fueron establecidos.

Además de referirse a los tipos de gastos fiscales que deben transparentarse, la LIF exige que los tratamientos tributarios reportados incluyan la siguiente información:

- 1) El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal
- 2) La metodología utilizada para realizar la estimación
- 3) La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida
- 4) los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso, y

5) Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

Cabe agregar que a más tardar el 30 de junio de cada año, el PGF debe ser publicado en la página web de la SHCP y debe entregarse 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.

Obligación de reportar trimestralmente al Congreso de la Unión los subsidios y estímulos fiscales creados vía decreto por el Ejecutivo Federal

El artículo octavo transitorio de la LIF 2017, establece que para efectos de lo previsto en el artículo 107, fracción I de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), la SHCP deberá incluir en los informes trimestrales que presenta al Congreso de la Unión información sobre los costos recaudatorios de las medidas que representan un gasto fiscal, así como de los beneficiarios de dichos mecanismos, contenidos en los decretos que emita el Ejecutivo Federal en el ejercicio de las facultades conferidas en las fracciones II y III del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación —subsidios y estímulos fiscales— durante el trimestre que se reporta.

Los informes trimestrales son aquellos que elabora la SHCP para dar cuenta al Congreso de la Unión sobre la situación económica del país, así como de las finanzas públicas y de la deuda pública. Los informes trimestrales deben entregarse 30 días naturales terminado el trimestre del que se trate. En materia de recaudación y eficiencia recaudatoria, adicionalmente a lo establecido en el octavo transitorio de la LIF 2017, los informes trimestrales deben contener la siguiente información, de acuerdo con el artículo 107, fracción I de la LFPRH:

- La evolución de los ingresos tributarios y no tributarios, especificando el desarrollo de los ingresos petroleros y los no petroleros;
- la situación respecto a las estimaciones de recaudación y una explicación detallada de la misma, así como el comportamiento de las participaciones federales para las entidades federativas.
- La información sobre los ingresos percibidos por la Federación en relación con las estimaciones que se señalan en la Ley de Ingresos
- Con el objeto de evaluar el desempeño en materia de eficiencia recaudatoria, debe incluirse la información correspondiente a los indicadores que a continuación se señalan:
 1. Avance en el padrón de contribuyentes.
 2. Información estadística de avances contra la evasión y elusión fiscales.
 3. Avances contra el contrabando.
 4. Reducción de rezagos y cuantificación de resultados en los litigios fiscales.
 5. Plan de recaudación.
 6. Información sobre las devoluciones fiscales.
 7. Los montos recaudados en cada periodo por concepto de los derechos de los hidrocarburos, estableciendo los ingresos obtenidos específicamente, en rubros separados, por la extracción de petróleo crudo y de gas natural.
 8. Los elementos cuantitativos que sirvieron de base para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios.
 9. Avances en materia de simplificación fiscal y administrativa
- En el informe de recaudación neta, deben reportarse los grandes contribuyentes agrupados por cantidades en los siguientes rubros: empresas con ingresos acumulables en el monto que señalan las leyes, sector financiero, sector gobierno, empresas residentes en el extranjero y otros. Las empresas del sector privado, además, deberán estar

identificadas por el sector industrial, primario y/o de servicios al que pertenezcan.

- Juicios ganados y perdidos por el Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en materia fiscal y de recaudación; así como el monto que su resultado representa de los ingresos y el costo operativo que implica para las respectivas instituciones y en particular para el Servicio de Administración Tributaria. Este reporte deberá incluir una explicación de las disposiciones fiscales que causan inseguridad jurídica para el Gobierno Federal. Los tribunales competentes están obligados a facilitar a las instituciones citadas la información que requieran para elaborar dichos reportes.

Obligaciones en materia de condonación de créditos fiscales y exenciones tributarias (CFF y LGTAIP)

El artículo 69 del Código Fiscal establece que las autoridades tributarias están obligadas a guardar “absoluta reserva” sobre las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, salvo los casos en que una disposición jurídica señale expresamente la información que pueda ser intercambiada o revelada.

Dentro de estas excepciones, se encuentra la información sobre el RFC, nombre, razón o denominación social de los contribuyentes a quienes se les hubiere condonado algún crédito fiscal (Art 69, párrafo 12, fracción VI). Esta excepción fue producto de la reforma al CFF de 2013 y entró en vigor el 1 de enero de 2014. Dentro de la exposición de motivos de la iniciativa de reforma, se señala que la decisión de transparentar la información personal de los contribuyentes consiste

en una respuesta a una exigencia ciudadana respecto a la manera en que las autoridades hacendarias deciden condonar créditos fiscales.²⁹

Después de la reforma al Art. 69 del CFF, la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (en vigor desde el 5 de mayo de 2015) amplió los conceptos que debían transparentarse para el caso de las personas con créditos condonados. Así, el artículo 71, fracción I, inciso d) de la nueva ley general señala como una obligación del Ejecutivo Federal la de publicar los montos de las personas con créditos condonados, además del nombre, denominación o razón social y clave del RFC de las personas. Este artículo también señala que es una obligación del Ejecutivo Federal la de transparentar la información estadística sobre las exenciones previstas en las disposiciones fiscales.³⁰

²⁹ Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, disponible en http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/01_lif_2014.pdf

³⁰ El artículo 69, fracción III, inciso d de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública contiene la misma obligación.

Capítulo 3. Presupuesto de Gastos Fiscales 2017. Evaluación del cumplimiento de las obligaciones de transparencia vigentes.

Por tratarse del documento que reúne la mayor cantidad de información respecto a los distintos gastos fiscales que existen en nuestro país, en este capítulo se evaluará en qué medida la SHCP cumple con las obligaciones de transparencia contempladas a nivel legal al momento de publicar el Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF). Para este propósito se analizará el contenido del PGF de 2017, el cual fue publicado el 30 de junio de 2017 en atención a la LIF del mismo ejercicio fiscal.

Conforme al artículo 30 de la LIF 2017, el PGF debe comprender los montos que dejará de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal. Conforme a esta norma, además, para cada uno de los gastos fiscales que comprenda el PGF, la SHCP debe reportar los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2018 en los siguientes términos:

- I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- II. La metodología utilizada para realizar la estimación.
- III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
- IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.

V. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

Con base en lo anterior, a continuación se evaluará si el PGF 2017 efectivamente cumple con las cinco obligaciones de transparencia contempladas en el artículo 30 de la LIF 2017, no sin antes acotar los siguientes aspectos metodológicos:

- 1) Este ejercicio no evalúa la calidad de la información, sino únicamente verifica que el PGF 2017 acate lo que la ley exige. Esto implicó observar si cada uno de los gastos fiscales fueron reportados conforme a su monto, metodología de estimación, sustento jurídico y beneficio social o económico.
- 2) Puesto que la obligación relativa al reporte de los “sectores o actividades beneficiadas, en su caso” significa que la autoridad goza de cierta discrecionalidad para revelar la información, y al mismo tiempo no precisa qué tipos de sectores o actividades deben reportarse, fue necesario delimitar la evaluación de esta obligación de la siguiente forma:
 - i) Se asume que el tipo de sectores y actividades son de carácter *económico* debido a que el PGF 2017 reporta los sectores económicos de ciertos gastos conforme al Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte-México 2013 (SCIAN-México), el sistema gestionado por el INEGI y desarrollado para generar estadísticas comparables entre los tres países de América del Norte.
 - ii) Preciado lo anterior, para la evaluación de esta obligación de transparencia únicamente se consideraron aquellos gastos fiscales que son estimados con declaraciones anuales de impuestos de personas físicas y morales, pues en estos casos la autoridad hacendaria cuenta con información de primera mano para identificar al sector y a la actividad económica beneficiada.

iii) Puesto que existen gastos fiscales diseñados exclusivamente para beneficiar a un tipo de sector económico (como al sector primario o los contribuyentes que se dediquen a la construcción), fue necesario realizar lo siguiente: a) evaluar si los gastos fiscales de aplicación general estimados con información tributario —a los que pueden acceder todos los contribuyentes independientemente de su sector o actividad económica—, reportan al sector o actividad económica y b) evaluar si los gastos fiscales sectoriales estimados con información tributaria reportan las actividades económicas beneficiadas, ya que éstas constituyen el nivel más desagregado de información que debe transparentarse.

3) Este ejercicio únicamente comprenderá los gastos fiscales que conforme a la SHCP constituyen gastos fiscales, y no así respecto de otros tratamientos tributarios o recaudatorios que también implican una pérdida de recursos estatales pero que por distintas razones no son incluidos en el PGF 2017. En este sentido, conforme a la SChP, para la elaboración del PGF se utiliza el enfoque conceptual, es decir, aquel que se basa en modelos teóricos de los distintos impuestos y que se desvían de su estructura “normal”. Conforme a la SChP, la estructura normal de los impuestos analizados –y por lo tanto las condiciones que deben cumplir los tratamientos diferenciados para ser considerados como gastos fiscales– consisten en los siguiente:

- Impuesto sobre la Renta Empresarial

La estructura “normal” del Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE) es aquélla que se aplica bajo los principios de renta mundial y de residencia. Es decir, obliga a los nacionales a acumular la totalidad de los ingresos sin importar el país en donde se generen y a los extranjeros a acumular los ingresos provenientes de fuente de riqueza nacional. De acuerdo a su estructura “normal”, el ISRE grava las actividades empresariales sobre una

base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades, autoriza la deducción de las inversiones con el método de línea recta y evita la doble tributación internacional.

- Impuesto sobre la Renta 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 y los grava con una tarifa progresiva; utilizando un esquema cédular para los ingresos por actividades empresariales que fueron previamente gravados al nivel de la empresa.

- Impuesto al Valor Agregado

El esquema “normal” grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final. Se aplica sobre la base más amplia posible y con una tasa uniforme, otorgando 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.

- Impuestos especiales

En los impuestos especiales se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa ad-valorem³¹ y/o cuota específica sobre una base amplia sin excepciones por tipo de bien o de servicio. En el caso de los impuestos selectivos al consumo de tipo ad-valorem, el efecto del gravamen debe ser equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, evitando su acumulación, aun cuando sólo se aplique en una etapa (como por ejemplo el IEPS ad-valorem de tabacos labrados, cuya base es el precio al detallista). En el caso de impuestos selectivos al consumo

³¹ Los impuestos al consumo ad valorem se cobran como un porcentaje del valor del producto. El valor del producto se determina según el precio del fabricante o según el precio que pagan los consumidores.

de tipo específico, dado que se aplican en una sola etapa sobre una unidad física (por ejemplo, litros o gramos) esta condición no es necesaria (como por ejemplo el IEPS de cuota específica por cigarro o gramos de tabaco o el IEPS de bebidas saborizadas con azúcares calóricos añadidos por litros de bebida). Ello se debe a que la aplicación de los impuestos especiales de tipo específico tiene como finalidad gravar el consumo de los bienes, independientemente del valor de éstos.

1. Monto estimado

De los 120 gastos fiscales vigentes en 2017, el PGF 2017 reporta el monto de 115, es decir, el 95.8% de los conceptos identificados. Por su parte, de los 109 gastos fiscales vigentes en 2018, 105 reportan el monto estimado, es decir, el 96.3% de dicho universo. Los montos son reportados en millones de pesos y conforme al porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) que dicho monto representa³².

La inexistencia de las estimaciones de ciertos gastos fiscales (5 de 2017, y 4 de 2018) se debe a la insuficiencia o la inexistencia de fuentes de información para el cálculo correspondiente. De acuerdo al PGF 2017, estimar el costo de estos gastos implicaría una carga excesiva para los contribuyentes, y consecuentemente un efecto adverso en las actividades productivas y el cumplimiento de sus obligaciones. Para ambos años, los 4 gastos fiscales que se encuentran en esta situación se muestran en la Tabla 1, donde también es posible conocer la justificación dada por la SHCP respecto a la imposibilidad de reportar para cada caso el monto estimado de la pérdida recaudatoria.

³² Para el 2017, el PIB utilizado es de 20,845,800 mdp, y para el 2018 es de 22,221,900 mdp. Estos montos son tomados del Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)

Tabla 1. PGF 2017. Gastos fiscales sin monto estimado 2017 y 2018.			
Impuesto	Tipo	Concepto	Justificación
ISRE	Facilidades Administrativas	Régimen fiscal de maquiladoras	No se cuenta con información fiscal o de otra índole que permita estimar el monto del beneficio
ISRPF	Ingresos Exentos	Rentas Congeladas	De acuerdo con el PGF 2017, el costo de este gasto se aproxima a cero puesto que en lugares como la Ciudad de México las rentas congeladas ya no son aplicables, mientras que en los lugares en donde se aplican, las rentas percibidas por estas propiedades son muy bajas, y por consiguiente también el tamaño del ingreso exento.
ISRPF	Ingresos exentos	Enajenación de derechos parcelarios o comuneros	No se cuenta con información fiscal o de otra índole que permita realizar una estimación
ISRPF	Regímenes Especiales	Deducción de compras y gastos en lugar del costo de lo vendido (Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.)	No se cuenta con información para estimar el costo de la deducción de compras y gastos

Además de los 4 gastos fiscales mencionados previamente, para el 2017 el estímulo fiscal a la renovación vehicular en el sub rubro correspondiente a los vehículos destinados al transporte urbano y suburbano de 15 pasajeros o más, tampoco reporta el monto estimado. En este caso, la inexistencia de la información, de acuerdo con el PGF 2017, se debe a que las entidades federativas participantes (quienes deben de firmar un convenio con la SHCP) no han reportado la aplicación de dicho estímulo.

Algo importante a destacar es que para el caso de las deducciones al ISRE, los montos también son reportados conforme a su equivalencia respecto a los ingresos totales de diversos sectores económicos. De acuerdo con el PGF 2017, ello se debe a que los ingresos totales de un sector tienden a ser considerablemente mayores a su base gravable, su valor agregado o al PIB sectorial. Finalmente, la estimación de diversos gastos fiscales sólo es reportada

para el ejercicio fiscal de 2017 ya que conforme a su normativa sólo serán vigentes para dicho año, o bien, sólo serán aplicables respecto a las inversiones que se realicen en dicho periodo.

2. Metodología

La fracción II del artículo 30, párrafo tercero de la LIF de 2017 establece que los gastos fiscales deben reportarse conforme a la metodología que fue utilizada para realizar su estimación. De acuerdo con el PGF 2017, el método empleado consiste en la pérdida de ingresos, la cual implica “*estimar el monto de recursos que deja de percibir el erario debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferenciado.*”³³ Según el PGF 2017, los resultados obtenidos gracias a este método sólo son aproximaciones de la cantidad de recursos que se podrían recaudar de suprimir las disposiciones que dan origen al gasto fiscal, y no estima los efectos que la política fiscal tendrá en ejercicios futuros.

Como se mencionó en el primer capítulo de esta investigación, para la estimación de los gastos fiscales mediante el método de pérdida de ingresos pueden utilizarse diversas formas de cálculo, como la microsimulación, la estimación directa con base en registros fiscales o la estimación indirecta. Aunque el PGF no menciona explícitamente qué metodología fue empleada, es posible inferir que utiliza principalmente dos tipos: la estimación agregada con base en información tributaria, y la estimación indirecta, la cual utiliza estadísticas o información agregada que es administrada por organismos públicos o privados. Una metodología adicional utilizada por el PGF, no contemplada por la literatura ni en el apartado relativo a la metodología del PGF, consiste en la estimación *legal*, la cual toma como monto estimado aquel que es permitido por la propia ley. Por ejemplo, el artículo 189 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) regula el

³³ PGF 2017, p. 11.

estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción o distribución cinematográfica nacional, donde se establece un monto máximo de 700 mdp que debe distribuirse entre todos los beneficiarios. La Tabla 2 relaciona los gastos fiscales conforme a las tres metodologías aquí señaladas:

Tabla 2. PGF 2017. Gastos fiscales 2017 y 2018 por tipo de estimación				
	2017		2018	
Tipo de Metodología	Número	Porcentaje	Número	Porcentaje
Directa	58	48.3%	54	49.5%
Indirecta	53	44.2%	47	43.1%
Legal	4	3.3%	4	3.7%
No disponible	5	4.2%	4	3.7%
Total	120	100%	109	100%

Elaboración propia con base en el PGF 2017

El porcentaje puede no coincidir debido al redondeo

La forma de calcular cada gasto fiscal depende de su naturaleza. Por ejemplo, las deducciones personales generalmente se estiman con base en las declaraciones anuales de los contribuyentes, pues existen campos en específico que los propios contribuyentes deben reportar al momento de cumplir sus obligaciones. Por ejemplo, 6 de 8 deducciones que reducen la base gravable del ISRE y 9 de 10 deducciones personales (ISR Personas Físicas) son estimadas de esta forma. Por otro lado, los 10 gastos fiscales en materia de IVA contenidos en el PGF 2017 son calculados de manera indirecta utilizando el sistema de cuentas nacionales, así como diversas encuestas y censos económicos levantados por el INEGI.

Aunque el PGF menciona las fuentes de información que fueron utilizadas para estimar las pérdidas de ingresos, al mismo tiempo no señala explícitamente cuáles fueron los pasos seguidos para calcular cada uno de los tratamientos fiscales. En otras palabras, el PGF menciona qué información se utilizó, pero no detalla cómo se llegó a una cifra determinada. Esta falta de explicaciones

repercute en la confiabilidad de las estimaciones, sobre todo en aquellos casos en donde se utilizan múltiples fuentes de información para calcular los gastos fiscales. Por ejemplo, para el caso de las deducciones al ISRE por concepto de adquisición de automóviles, las estimaciones para el 2017 y 2018 se realizaron con base en las declaraciones de impuestos de las personas morales de los ejercicios fiscales 2012, 2013, 2014 y 2015, sin embargo, el PGF no aclara si las estimaciones corresponden al promedio de estos cuatro años, o si se utilizó otro tipo de operación aritmética que, por ejemplo, tomara en cuenta el crecimiento de la base de contribuyentes a lo largo de dicho periodo.

Si bien las metodologías de estimación pueden resultar demasiadas técnicas para la gran mayoría de la población, y su integración al PGF volverían más extenso y complicado la lectura de este documento, la publicación de un Anexo Técnico podría garantizar que los expertos en técnicas cuantitativas puedan evaluar la calidad de las estimaciones presentadas en el PGF. Por otro lado, tal y como ha sido recomendado por el CIAT, un aspecto que podría mejorar el entendimiento de los gastos fiscales por parte de los tomadores de decisiones y de la ciudadanía, consistiría en calificar la fiabilidad de las estimaciones como muy buenas, buenas o regulares, siendo muy buenas aquellas que utilizan información tributaria o que se calculan con modelos de microsimulación (2011).

3. Referencia o sustento jurídico

De acuerdo con la fracción III del artículo 30, párrafo tercero de la LIF de 2017, los gastos fiscales deben reportarse conforme a la referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida. Al respecto, todos los gastos fiscales de 2017 y 2018 son reportados de acuerdo a esta obligación, pues al describir cada concepto se menciona explícitamente su fundamento jurídico.

Aunado a lo anterior, a partir del PGF 2016, y en atención a lo recomendado por la Auditoría Superior de la Federación en la revisión de la Cuenta Pública de 2015³⁴, la SHCP incluyó las direcciones electrónicas que remiten a los procesos legislativos (dictámenes, iniciativas de leyes o decretos presidenciales) que dieron lugar a la existencia de los gastos fiscales reportados.

4. Sectores o actividades beneficiados

La fracción IV del artículo 30, párrafo tercero de la LIF de 2017 ordena que los gastos fiscales sean reportados conforme a “los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso”. La redacción de esta obligación resulta problemática en dos sentidos: primero, porque no especifica si los sectores a reportar deben corresponder exclusivamente a sectores y actividades económicas, y, en segundo lugar, porque al señalar que “en su caso” esto deba realizarse, implica cierto grado de discrecionalidad al momento de transparentar la información, ello a pesar de que por su propia naturaleza todos los gastos fiscales, tanto para personas morales como para personas físicas, benefician a sectores o actividades económicas. Lo anterior resulta relevante si consideramos que el PGF 2017 también reporta la manera en que algunos gastos fiscales se distribuyen en sectores de la población agrupados por su nivel de ingresos, como el caso de las deducciones de las personas físicas. A pesar de la ambigüedad antes señalada, para efectos de esta evaluación se considerará que la obligación de este apartado se refiere al reporte de información sobre los sectores o actividades económicas beneficiadas, y no a los sectores de la población conforme a sus niveles de ingresos.

³⁴ Ingresos Públicos Presupuestarios, Gastos Fiscales y Medios para su Estabilización y Protección; Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 15-0-06100-02-0058, http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2015i/Documentos/Auditorias/2015_0058_a.pdf

Conforme al Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte-México 2013, el sistema de clasificación de actividades económicas gestionado por el INEGI y desarrollado para generar estadísticas comparables entre los tres países de América del Norte,³⁵ una *actividad económica* es el conjunto de acciones realizadas por una unidad económica³⁶ con el propósito de producir o proporcionar bienes y servicios que se intercambian por dinero u otros bienes o servicios, mientras que un *sector económico* lo constituye el nivel más agregado de la clasificación y agrupa a las actividades de una misma naturaleza, con similar función de producción en el sentido más amplio. Para comprender el significado de ambos conceptos, la Tabla 3 ejemplifica la estructura jerárquica del SCIAN-México.

Tabla 3. Ejemplo de la Estructura del SCIAN-México	
Nivel	Título de categorías
1. Sector	<i>Servicios profesionales, científicos y técnicos</i>
2. Subsector	Servicios profesionales, científicos y técnicos
3. Rama	Servicios legales
4. Subrama	Bufetes Jurídicos
5. Actividad económica	Bufetes Jurídicos

Elaboración propia con información del INEGI

El SCIAN-México está compuesto por 20 sectores económicos y 1059 actividades económicas, las cuales, por constituir el nivel más desagregado de

³⁵ El objetivo del SCIAN-México es proporcionar un marco único, consistente y actualizado para la recopilación, análisis y presentación de estadísticas de tipo económico, que refleje la estructura de la economía mexicana. INEGI, Clasificador para la Codificación de Actividad económica, <http://www.inegi.gob.mx/inegi/contenidos/espanol/clasificadores/clasificador%20de%20actividad%20economica.pdf>

³⁶ La unidad económica es el lugar o entidad donde se realizan las actividades económicas dicha entidad o unidad puede ser una fábrica, despacho, banco, casa de cambio, escuela, hospital, taller de reparación, empresa de transporte, oficinas de gobierno u otros establecimientos, incluso un espacio de la vivienda o un trabajador por su cuenta sin establecimiento.

información, se distribuyen entre los diversos sectores. La Tabla 4 muestra los 20 sectores que conforman al SCIAN-México, mismos que corresponden a los sectores económicos que reporta el PGF 2017 en algunos gastos fiscales.

Tabla 4. SCIAN 2013. Sectores Económicos
Agricultura, cría y explotación de animales, aprovechamiento forestal, pesca y caza
Minería
Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, suministro de agua y de gas por ductos al consumidor final
Construcción
Industrias Manufactureras
Comercio al por mayor
Comercio al por menor
Transportes, correos y almacenamiento
Información en medios masivos
Servicios financieros y de seguros
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles
Servicios profesionales, científicos y técnicos
Corporativos
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de residuos y desechos, y servicios de remediación
Servicios Educativos
Servicios de salud y de asistencia social
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas
Otros servicios excepto actividades gubernamentales
Actividades legislativas, gubernamentales, de impartición de justicia y de organismos internacionales y extraterritoriales

Para poder determinar qué proporción de los gastos fiscales contenidos en el PGF 2017 cumplen con la obligación de reportar los sectores o actividades beneficiados, resulta importante precisar algunas cuestiones metodológicas. En primer lugar, dentro de este apartado únicamente se evaluarán los gastos fiscales de 2018 que fueron estimados con declaraciones anuales de impuestos de personas físicas y morales, pues a diferencia de lo que sucede con los gastos fiscales estimados de manera indirecta, en estos casos la autoridad hacendaria cuenta con información de primera mano para identificar al sector y a la actividad

económica beneficiada. Sumado a esto, en este apartado tampoco se evaluarán los gastos fiscales sectoriales, es decir, aquellos que fueron diseñados para beneficiar específicamente a un sector o a una actividad económica (como al sector primario, a la minería o a la construcción), sino únicamente a los de aplicación general, es decir, a los que pueden acceder todos los contribuyentes independientemente de su sector o actividad económica. Sin embargo, para el caso de los gastos fiscales sectoriales se evaluará si el PGF reporta las actividades económicas beneficiadas, ya que éstas constituyen el nivel más desagregado de información que debe transparentarse. Por lo tanto, en un primer momento se evaluará si los gastos fiscales de aplicación general y estimados con información tributaria reportan al sector o a la actividad económica beneficiada, y en un segundo momento se evaluará si los gastos fiscales sectoriales estimados con información tributaria reportan la actividad económica beneficiada.

Tabla 5. Gastos Fiscales 2018 susceptibles de evaluarse conforme al reporte de sector o actividad económica beneficiada		
Tipo de Gasto	Número	Porcentaje respecto al total
Gastos Fiscales Generales estimados con información tributaria	42	38.5%
Gastos Fiscales Sectoriales estimados con información tributaria	16	14.7%
Gastos Fiscales Excluidos	51	46.8%
Total	109	100%

Elaboración propia con información del PGF 2017
El porcentaje puede no coincidir debido al redondeo

Gastos fiscales de aplicación general estimados con información tributaria. En esta categoría se encuentran 42 gastos fiscales de 2018. De este universo, únicamente 11 gastos fiscales (26.2% de la muestra seleccionada) reportan el sector económico beneficiado conforme a las 20 clasificaciones del SCIAN-

México, a excepción del Gasto Fiscal Subsidio al Empleo, el cual no reporta información para el sector económico “Actividades legislativas, gubernamentales, de impartición de justicia y de organismos internacionales y extraterritoriales”. Cabe señalar que estos 11 gastos fiscales corresponden al ISRE, lo cual significa que los tratamientos diferenciales en materia de estímulos fiscales, ISRPF e Impuestos Especiales no reportan los sectores beneficiados, ello a pesar de que la autoridad hacendaria cuenta con dicha información. La Tabla 6 muestra los 11 gastos fiscales generales que cumplen con la obligación de reportar el sector económico beneficiado.

Tabla 6. Gastos Fiscales Generales 2017 y 2018 estimados con información tributaria que reportan sector económico		
Impuesto	Tipo	Concepto
ISRE	Deducción	Adquisición de automóviles de combustión interna
ISRE	Deducción	Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas
ISRE	Deducción	Arrendamiento de automóviles de combustión interna
ISRE	Deducción	Arrendamiento de automóviles eléctricos e híbridos
ISRE	Deducción	Consumo en restaurantes
ISRE	Deducción	Adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con discapacidad.
ISRE	Diferimiento	Deducción inmediata de la inversión para las micro y pequeñas empresas realizada en 2017 y 2018.
ISRE	Diferimiento	Deducción del 53% de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones
ISRE	Diferimiento	Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables o sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
ISRE	Diferimiento	Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que benefician a personas con capacidades diferentes
ISRE	Subsidio	Subsidio para el empleo

Por su parte, los 31 gastos fiscales de aplicación general que no fueron reportados conforme al sector económico beneficiado, (73.8% de la muestra seleccionada) son los siguientes:

Cuadro 1. Gastos Fiscales Generales 2018 estimados con información tributaria sin reporte de sector o actividad económica beneficiada

ISRE

Diferimientos

- Régimen opcional para grupos de sociedades
- Régimen de Consolidación Fiscal (empresas que se encuentran en el plazo de 5 años desde su entrada)

ISRPF

Deducciones Personales

- Honorarios médicos, dentales, por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios.
- Primas de seguros de gastos médicos.
- Honorarios médicos, dentales o de enfermería por discapacidad e incapacidad.
- Gastos de funerales.
- Donativos no onerosos ni remunerativos.
- Intereses reales pagados por créditos hipotecarios.
- Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.
- Aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, a las cuentas de planes personales de retiro, contratadas de manera individual o colectiva así como aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias.
- Colegiaturas
- Gastos de transportación escolar.

Ingresos Exentos por Salarios

- Prestaciones de previsión social.
- Otros ingresos por salarios.
- De cajas de ahorro y fondos de ahorro.
- Gratificación anual (aguinaldo).
- Pagos por separación.
- Horas extras.
- Prima vacacional.
- Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- Prima dominical.
- Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.
- Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.

Ingresos Exentos- Otros Ingresos

- Derechos de autor hasta por 20 UMAs.
- Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos

Regímenes Especiales o Sectoriales

- Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales

Diferimientos

- Deducción inmediata de la inversión para las micro y pequeñas empresas realizadas en 2017 y 2018.

IEPS

Exenciones

- Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones a. Por la prestación del servicio de Internet
- Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones b. Por la prestación del servicio de telefonía fija rural y pública

Estímulos Fiscales

- Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud

- Estímulo a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, excedan de una cantidad equivalente a 7 veces la UMA

Gastos Fiscales Sectoriales 2018 estimados con información tributaria: El PGF 2017 contiene 32 gastos fiscales sectoriales que tendrán vigencia en 2018, de los cuales 16 fueron estimados con información tributaria. De este último grupo, sin embargo, ningún gasto fiscal es reportado conforme a las actividades económicas beneficiadas. Como se aprecia en la Tabla 7, los sectores económicos de este tipo de gastos son el sector primario³⁷; Transporte, Correos y Almacenamiento; Otros servicios, excepto actividades del Gobierno; Minería; Construcción, y Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, suministro de agua y de gas por ductos al consumidor final.

Tabla 7. PGF 2017. Gastos Fiscales Sectoriales estimados con información tributaria			
Impuesto	Tipo de Gasto Fiscal	Concepto	Sector Beneficiado
ISRE	Facilidades Administrativas	Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR (autotransporte terrestre de carga federal y foráneo de pasaje y turismo)	Transporte
ISRE	Facilidades Administrativas	Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR. (Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano)	Transporte
Estímulos Fiscales	Estímulo Fiscal	Acreditamiento del IEPS del diésel para autotransportistas	Transporte
Estímulos Fiscales	Estímulo Fiscal	Estímulo equivalente al total del ISAN causado por la enajenación o importación de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables	Transporte
ISRE	Regímenes especiales o sectoriales	Exención de 20 UMAs anuales por cada socio o integrante con un límite de 200 UMAs anuales	Primario

³⁷ “Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza”

ISRE	Regímenes especiales o sectoriales	Reducción de 30% del ISR para ingresos superiores al nivel de exención pero inferiores a 423 UMAs anuales	Primario
ISRE	Diferimientos	Deducción de inversiones	Primario
ISRE	Facilidades Administrativas	Deducción de 10% del total de ingresos propios con un límite de 800 mil pesos, por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	Primario
ISRPF	Regímenes especiales o sectoriales	Exención hasta por 40 UMAs anuales	Primario
ISRPF	Regímenes especiales o sectoriales	Reducción del 40% del ISR por los ingresos no exentos	Primario
ISRPF	Diferimientos	Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos entre el valor hasta por el cual se aplica la exención y hasta 423 UMAs anuales. ^{2/}	Primario
ISRE	Ingresos exentos	Intereses que perciben donatarias autorizadas	Otros servicios, excepto actividades del Gobierno
Estímulos Fiscales	Estímulo Fiscal	Crédito fiscal a los contribuyentes personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles equivalente al monto del ISR que se cause por la obtención de ingresos por actividades distintas a los fines autorizados, que excedan del límite del 10%	Otros servicios, excepto actividades del Gobierno
Estímulos Fiscales	Estímulo Fiscal	Acreditamiento en contra del ISR del derecho especial sobre minería a los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 mdp	Minería
Estímulos Fiscales	Estímulo Fiscal	Estímulo complementario a la inversión en energías renovables o de sistema de cogeneración de electricidad eficiente	Generación de energía
Estímulos Fiscales	Estímulo Fiscal	Estímulo fiscal a los contribuyentes que presten servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, consistente en el 100% del IVA que se cause por dichos servicios	Construcción

Aunque ningún gasto fiscal sectorial es transparentado conforme a la actividad económica beneficiada, el PGF 2017 reporta la manera en que 4 gastos fiscales a favor de las personas físicas y morales que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras se distribuyen por decil de ingresos³⁸ en los contribuyentes que pertenecen a este sector. El PGF 2017,

³⁸ Un análisis por deciles genera diez grupos de la población ordenados por nivel de ingresos. El decil uno representa 10% de los hogares con menores ingresos, mientras que el decil diez representa 10% de los hogares con mayores ingresos

sin embargo, debería detallar en qué medida se benefician cada una de las actividades económicas que integran al sector primario. Por ejemplo, de acuerdo con el SCIAN-México 2013, dentro del sector económico “Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza” existen las siguientes actividades económicas: agricultura, ganadería, acuicultura animal, aprovechamiento forestal, pesca, caza y captura, y servicios relacionados con las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

5. Beneficios económicos o sociales

La fracción V del artículo 30, párrafo tercero de la LIF de 2017 establece que el PGF debe reportar *los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales*. Puesto que por definición los gastos fiscales consisten en políticas públicas implementadas para alcanzar algún beneficio económico o social, esta obligación implica que el PGF debe identificar cuáles son los beneficios en términos de política pública que cada gasto fiscal pretende alcanzar y si éstos han sido logrados.

En su sección introductoria, el PGF 2017 afirma que los beneficios sociales y económicos sólo son reportados cuando es factible realizar dicho análisis³⁹. En este sentido, el PGF presenta la manera en que 28 gastos fiscales (23% del total) se distribuyen por deciles de ingresos de los contribuyentes beneficiados, y 2 gastos fiscales (donativos deducibles del ISR que reciben las donatarias autorizadas) se reportan conforme a su distribución geográfica. Aunque esta información resulta sumamente relevante para poder analizar la relación entre un gasto fiscal y su impacto en la población, el PGF 2017 no explica en algún momento el por qué dicho análisis es suficiente para acatar la obligación objeto de este apartado.

³⁹ PGF 2017, p. 4

¿Qué significa, entonces, reportar los gastos fiscales conforme a sus beneficios sociales y económicos? ¿Qué criterios debe seguir la SHCP para determinar los beneficios asociados a cada gasto fiscal? Sin duda, el PGF debería esforzarse por definir de manera exhaustiva estas cuestiones, y un primer paso hacia este sentido consiste en identificar de manera concreta cuáles son los objetivos de política pública que cada gasto fiscal persigue, para que a partir de ello sea posible estimar caso por caso la manera en que los gastos fiscales contribuyen a que la sociedad acceda a mejores niveles de bienestar (beneficio social), o bien, al fomento o crecimiento de alguna actividad económica o sector productivo (beneficio económico).

Para ejemplificar este punto, basta retomar el caso de la deducción de colegiaturas. De acuerdo a su Decreto de creación ⁴⁰, este gasto fiscal se creó para 1) fortalecer la economía de aquellas familias que destinan una parte importante de su ingreso en la educación básica⁴¹ y media superior de sus hijos; 2) generar una mayor disponibilidad de recursos en el hogar, y 3) favorecer el acceso a la educación básica y medio superior de los estudiantes que pertenecen a los deciles más bajos de ingresos. Tomando en cuenta los distintos objetivos de política pública que persigue este gasto fiscal, el hecho de que el PGF únicamente presente una gráfica donde se analiza cómo se distribuye el beneficio de la deducción de colegiaturas en los ingresos de la población, no debería considerarse como el único beneficio social y económico a reportar. De hecho, conforme a dicha gráfica, la deducción de colegiaturas se concentra altamente en el decil más rico de la población, lo cual evidencia que este gasto fiscal no cumple con sus objetivos y que en términos relativos no representa un beneficio para las personas de menores ingresos.

⁴⁰ Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos, Diario Oficial de la Federación de 15/02/2011., http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5178131&fecha=15/02/2011

⁴¹ La educación básica se compone por los niveles preescolar, primaria y secundaria.

El ejemplo anterior da pie a una serie de preguntas: ¿por qué no se analiza si un gasto fiscal destinado a la educación, como la deducción de colegiaturas, prevé incrementar en un determinado porcentaje el acceso a las escuelas privadas y beneficiar socialmente a un determinado número de estudiantes? ¿por qué no se reporta el beneficio social que representa un gasto fiscal generalizado, como la tasa 0 de IVA en alimentos y medicinas, para las personas que viven en las entidades federativas más pobres de este país? Más allá de buscar respuesta a estas preguntas, su planteamiento tiene por objeto evidenciar que el PGF da cumplimiento a esta obligación de manera discrecional, lo cual puede deberse tanto a la falta de compromiso de la autoridad hacendaria por profundizar en el análisis de los beneficios económicos y sociales, o bien, es una consecuencia directa de la vaguedad con que esta obligación de transparencia se encuentra redactada.

Para avanzar en la identificación de los beneficios sociales y económicos que deben reportarse, debería ser posible conocer por qué y para qué existe cada gasto fiscal, sobre todo cuando en ocasiones un mismo gasto fiscal puede tener distintos objetivos. Aunque en algunos casos sea posible inferir cuál es el objetivo de cada gasto (como fomentar el acceso a bienes y servicios meritorios, o propiciar la inversión en actividades económicas estratégicas), el hecho de que los objetivos concretos no sean reportados, obstaculiza la posibilidad de evaluar los impactos sociales y económicos de los gastos fiscales. De cualquier forma, si admitimos que el cumplimiento a la obligación objeto de este apartado consiste en mostrar cómo los gastos fiscales se distribuyen por decil de ingresos o conforme a su distribución geográfica, entonces únicamente 29 gastos fiscales cumplen con ella. Destaca que ninguno de los 27 estímulos fiscales de 2018 reportan información al respecto. En el siguiente cuadro se identifican los 28 gastos fiscales vigentes en 2018 que muestran su distribución por decil de ingresos de la población beneficiaria.

Cuadro 2. PGF 2017. Tipo y Concepto de Gastos Fiscales que muestran distribución por decil de ingresos.

ISRE

Regímenes Especiales o Sectoriales

- Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, silvicultura o pesca a) Exención de 20 UMAs anuales por cada socio o integrante con un límite de 200 UMAs anuales.
- Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, silvicultura o pesca b) Reducción de 30% del ISR para ingresos superiores al nivel de exención pero inferiores a 423 UMAs anuales

ISRPF

Deducciones Personales

- Honorarios médicos, dentales, por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios.
- Primas de seguros de gastos médicos.
- Gastos de funerales.
- Donativos no onerosos ni remunerativos.
- Intereses reales pagados por créditos hipotecarios.
- Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.
- Aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, a las cuentas de planes personales de retiro, contratadas de manera individual o colectiva así como aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias.
- Colegiaturas
- Gastos de transportación escolar.

Ingresos Exentos por Salarios

- Prestaciones de previsión social.
- Otros ingresos por salarios.
- De cajas de ahorro y fondos de ahorro.
- Gratificación anual (aguinaldo).
- Pagos por separación.
- Horas extras.
- Prima vacacional.
- Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- Prima dominical.
- Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.
- Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.

Regímenes Especiales o Sectoriales

- Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. a. Exención hasta por 40 UMAs anuales
- Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. b. Reducción del 40% del ISR por los ingresos no exentos

IVA

Exenciones

- Servicios de enseñanza
- Servicios profesionales de medicina

Tasas reducidas

- Alimentos
- Medicinas
- Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico

Ahora bien, cabe precisar que en atención a una recomendación de la ASF⁴², y con el objetivo de que la ciudadanía pudiera conocer los objetivos de cada gasto fiscal, en el PGF 2016 se incluyeron por primera vez los links de las páginas electrónicas que remiten a los procesos legislativos y los decretos presidenciales que dieron origen a cada uno de los gastos fiscales. Esta medida es positiva pero aún debe fortalecerse, pues las ligas electrónicas remiten a documentos oficiales que no cumplen con estándares básicos de datos abiertos (no permiten hacer búsquedas de palabras clave y no pueden ser manipulados), y obligan al usuario a consultar múltiples vínculos electrónicos por cada gasto fiscal con tal de descubrir su justificación (dependiendo de la extensión del proceso legislativo). Para remediar este problema, y para poder afirmar que el PGF cumple con la obligación de transparencia analizada en este apartado, cada gasto fiscal debería identificar los objetivos económicos y sociales que justifican su existencia, y los vínculos electrónicos deberían remitir a la sección específica de los procesos legislativos en donde se haya estudiado, analizado o aprobado cada gasto, y no exigirle al usuario que busque esta información en documentos de centenas de páginas.

6. Principales Resultados

Tras evaluar el cumplimiento de las obligaciones de transparencia establecidas en el artículo 30, párrafo tercero de la LIF 2017, a continuación se sintetizan los principales resultados:

⁴² Auditoría Superior de la Federación, Ingresos Públicos Presupuestarios, Gastos Fiscales y Medios para su Estabilización y Protección Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 15-0-06100-02-0058, Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2015.
http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2015i/Documentos/Auditorias/2015_0058_a.pdf

1. *Casi la totalidad de los gastos fiscales reportan el monto estimado.* El PGF 2017 contiene el monto de 115 gastos fiscales de 2017 (95.8%) y de 105 gastos fiscales de 2018 (96.3%).
2. *Existen gastos fiscales cuyos costos no pueden estimarse.* 5 gastos fiscales de 2017 (4.2% del total), y 4 gastos fiscales de 2018 (3.7% del total) no reportan el monto estimado debido a la insuficiencia o inexistencia de fuentes de información.
3. *El PGF 2017 reporta el sustento jurídico de todos los gastos fiscales.* El PGF 2017 cumple a cabalidad con la obligación de transparencia contemplada en el artículo 30, párrafo tercero, fracción III de la LIF 2017.
4. *El PGF 2017 describe las fuentes de información que fueron utilizadas para estimar cada gasto fiscal, mas no la metodología.* Aunque el PGF menciona las fuentes de información que fueron utilizadas para estimar las pérdidas de ingresos (declaraciones anuales , Sistema de Cuentas Nacionales, encuestas y censos levantados por el INEGI, información administrada por el sector privado, entre otras) no señala explícitamente cuáles fueron los pasos seguidos por la SHCP para calcular el monto de cada gasto fiscal.
5. *Gracias al reporte de las fuentes de información es posible inferir que el PGF 2017 utiliza tres metodologías principales: directa, indirecta y legal.* A pesar de esto, el PGF debería detallar cómo utilizo las múltiples fuentes de información y qué tipo de operaciones realizó para llegar a un monto estimado.
6. *Únicamente 11 gastos fiscales son reportados conforme al sector económico beneficiado.* Aunque la SCHP cuenta con cierta

discrecionalidad para decidir sobre el reporte de los sectores económicos beneficiados, de los 42 gastos fiscales generales de 2018 que fueron estimados con información tributaria en posesión de la SHCP, sólo 11 gastos fiscales (26.2% de la muestra seleccionada) fueron transparentados.

7. *Los 11 gastos fiscales que reportan sector económico beneficiado corresponden al ISRE.* En otras palabras, los tratamientos diferenciales en materia de estímulos fiscales, ISRPF e Impuestos Especiales no reportan los sectores beneficiados, ello a pesar de que la autoridad hacendaria cuenta con dicha información
8. *Subsidio al empleo es el único gasto fiscal que reporta el número de beneficiarios.* Esta transparencia proactiva de la autoridad hacendaria revela que otros gastos fiscales podrían transparentarse más exhaustivamente.
9. *Ningún gasto fiscal reporta la actividad económica beneficiada.* Independientemente de si los gastos fiscales son generales o sectoriales, o si fueron estimados con información tributaria o de otra índole, ningún gasto fiscal es reportado conforme a la actividad económica beneficiada.
10. *La SHCP no especifica el objetivo social o económico de cada gasto fiscal.* Tomando en cuenta que los gastos fiscales pueden tener distintos objetivos de política pública, el PGF debe identificar claramente esta información, en lugar de remitir a los diversos documentos legislativos que justifican la existencia de cada gasto fiscal.
11. *Únicamente 29 gastos fiscales de 2018 reportan el beneficio económico o social.* Admitiendo que el cumplimiento a esta obligación consiste en

mostrar cómo los gastos fiscales se distribuyen por decil de ingresos o conforme a su distribución geográfica, entonces únicamente 29 gastos fiscales cumplen con ella (el 26.6% de los gastos vigentes en 2018). Esto revela que la SHCP cumple discrecionalmente esta obligación, lo cual puede deberse tanto a la falta de compromiso de la autoridad hacendaria por profundizar en el análisis de los beneficios económicos y sociales, o bien, ser una consecuencia directa de la vaguedad con que la obligación de transparencia se encuentra redactada.

12. Los estímulos fiscales no cumplen con la obligación de reportar sector o actividad económica, ni la relativa al reporte de beneficios sociales y económicos. Ninguno de los 34 estímulos vigentes en 2017, ni de los 27 que se implementarán en 2018 cumplen con las obligaciones contempladas en el artículo 30, párrafo tercero, fracciones IV y V.

Capítulo 4. Recomendaciones para mejorar la transparencia y comprensión del Presupuesto de Gastos Fiscales

El objetivo de este capítulo consiste en ofrecer diversas recomendaciones a fin de mejorar el reporte de la información del PGF. Estas recomendaciones se realizan como resultado de la evaluación de las obligaciones de transparencia realizada en el capítulo anterior, así como del estudio de las mejores prácticas en materia de transparencia y reporte de información que fueron abordadas en el primer capítulo de esta investigación.

Conceptualizar los gastos fiscales a nivel legal

A pesar de que desde 2002 se contempló en la LIF la obligación de elaborar el PGF, y de que en la LIF 2010 se establecieron los tipos de tratamientos fiscales que debían reportarse en dicho documento, no existe una definición legal de los gastos fiscales. La ausencia de un concepto legal repercute en el acceso a la información de este tipo de políticas públicas, pues actualmente se transparentan dependiendo de lo que la LIF ordene, y no a su naturaleza. En otras palabras, de existir un concepto a nivel legal de los gastos fiscales, y de vincular la elaboración del PGF a dicho concepto, los gastos fiscales se transparentarían precisamente porque lo son, y no porque la LIF ordena qué tipo de información debe contener el PGF.

Conforme a las normas actuales, la SHCP está obligada a reportar únicamente aquellos tratamientos tributarios mencionados por la LIF que estarán vigentes el próximo ejercicio fiscal. Lo anterior implica que si un gasto fiscal es de corta vigencia (por ejemplo, después del 30 de junio, fecha en que debe presentarse el PGF) o si se aplica respecto a impuestos de ejercicios fiscales anteriores, la SHCP no está obligada a reportarlo. Para comprender lo anterior, es necesario analizar la Auditoría “Revelación de Estímulos, Beneficios y Exenciones

Fiscales”⁴³, donde la ASF cuantificó las pérdidas recaudatorias de los conceptos que la SHCP no consideró como gasto fiscal por no desviarse de la estructura “normal” de un impuesto, y que por lo tanto no fueron reportados en el PGF de 2016. De los 36 tratamientos no considerados como gasto fiscal por parte de la SHCP, la ASF analizó las implicaciones fiscales de 4 de ellos, encontrando lo siguiente:

- “Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago y de comprobación fiscal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de septiembre de 2016, se identificó que la renuncia recaudatoria derivada de este tipo de ordenamientos ascendió a 605,800.0 miles de pesos en 2016.
- Condonaciones y reducciones de contribuciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación. En el ejercicio 2016, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) otorgó condonaciones y reducciones de recargos, multas y contribuciones por 9,564,277.8 miles de pesos, de acuerdo con los tratamientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación que son de vigencia permanente, por lo que se considera que, de facto, se trató de una renuncia recaudatoria, la cual, en su momento, pudo haberse cuantificado, mediante un método de “estimación”, ya que se contaba con la información necesaria para su cálculo, como fue el caso de los PGF formulados en el periodo 2002 a 2007, en los que se constató que sí se incluyeron las estimaciones de las condonaciones y reducciones de recargos, multas y contribuciones; sin embargo, a partir de 2008 y hasta 2016, se dejaron de reportar.

En el transcurso de la auditoría, la SHCP explicó por qué dichos tratamientos no fueron reportados en el PGF de 2016, frente a lo cual señaló lo siguiente:

- *La estimación de las renunciaciones recaudatorias derivadas de las disposiciones contenidas en los Decretos Presidenciales se incluyen en el PGF en la medida en que la aplicación de los estímulos fiscales previstos en estos instrumentos representan un tratamiento preferencial en materia impositiva; sin embargo, existen decretos, como el que se observó, que son publicados con fecha posterior a la presentación del PGF y por tal situación no se consideran en el documento.*

⁴³ Auditoría Superior de la Federación, Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 16-0-06100-02-0064 64-GB, Fiscalización de la Cuenta Pública de 2016, disponible en http://informe.asf.gob.mx/Documentos/Auditorias/2016_0064_a.pdf

- *El PGF se elabora en términos devengados y las condonaciones de impuestos determinados conforme a las disposiciones aplicables en otro ejercicio no forman parte de la estimación de la renuncia recaudatoria del documento. Es decir, de acuerdo a la temporalidad en que se determinan los impuestos, por esta forma de cálculo, en el PGF del ejercicio únicamente se reportan las condonaciones de los impuestos determinados con base en las disposiciones del propio ejercicio.*

Como se observa de lo anterior, la SHCP no reportó un estímulo fiscal debido a que su Decreto de creación fue publicado después del 30 de junio de 2016, y tampoco transparentó las condonaciones de contribuciones debido a que, conforme a la metodología de trabajo de la SHCP, el PGF no puede contemplar los beneficios que afecten los impuestos de ejercicios fiscales anteriores, a pesar de que hayan sido perdonados en el ejercicio fiscal en turno. En los hechos, esto significó que \$10,170,077,800 pesos no fuesen informados, lo que representó el 1.5% de los montos reportados en el PGF de 2016.

Para evitar que en el futuro estas situaciones se repitan, es indispensable modificar la normativa actual para efecto de establecer la obligación a cargo de la SHCP de publicar los gastos fiscales independientemente de su periodo de vigencia, pues actualmente sólo está obligada a reportar aquellos que serán aplicados en un próximo ejercicio fiscal. Para avanzar en este sentido, el legislador podría apropiarse de la definición brindada por la SCJN y precisar en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH) que la SHCP debe reportar todos aquellos gastos “*originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada, y justificados en razón de un interés público.*”⁴⁴ Cabe señalar que esta definición, además de haber sido desarrollada tras el estudio de casos concretos a nivel nacional, integra prácticamente todos los elementos que conforme a la literatura

⁴⁴ Tesis de jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.) y 2a./J. 26/2017 (10a.)

desarrollada en el primer capítulo de esta investigación caracterizan a los gastos fiscales.

Incluir la obligación de elaborar y publicar el PGF en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)

Cada año, la LIF establece la obligación a cargo de la SCHP de elaborar y publicar el PGF. Si bien esta obligación se ha mantenido constante desde la LIF 2002, lo ideal es que las reglas aplicables al PGF se integren a la LFPRH. A lo largo de esta ley existen diversas disposiciones que regulan la forma en que diversos documentos en materia de finanzas públicas deben elaborarse y publicarse anualmente, como la iniciativa de ley de ingresos, el proyecto de presupuesto de egresos de la federación, los informes trimestrales que el Ejecutivo debe enviar al Congreso de la Unión o la cuenta pública. Puesto que el PGF es también un documento que debe elaborarse anualmente a fin de facilitar la evaluación y el conocimiento de nuestra política fiscal, sus reglas de elaboración y publicación también deberían ser incorporadas en la LFPRH, pues de lo contrario la transparencia de los gastos fiscales podría verse afectada en futuros ejercicios fiscales. En este sentido, las normas en materia del PGF deberían dejar de ser aprobadas anualmente en el marco de la discusión de la LIF, y en su lugar integrarse a la LFPRH, pues esta ley, además de regular de manera secundaria el artículo 134 constitucional, tiene por objeto la programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.

Reforzar y modificar las obligaciones de transparencia vigentes

La vaguedad con que se encuentran redactadas las obligaciones de transparencia aplicables a la elaboración del PGF ocasionan que la SHCP reporte de manera insuficiente la metodología de estimación, los sectores o

actividades económicas beneficiados y los beneficios sociales y económicos de cada gasto fiscal (fracciones II, IV y V del artículo 30 de la LIF 2017). Para corregir estos problemas, las normas en materia de elaboración del PGF, además de incorporarse en la LFPRH, deben ser más precisas y exhaustivas para garantizar que los gastos fiscales sean transparentados uniformemente.

Respecto al cumplimiento de la obligación de transparentar la *metodología utilizada para realizar la estimación*, actualmente la SHCP publica las fuentes de información que fueron utilizadas para estimar cada gasto fiscal, pero no señala explícitamente cuáles fueron los pasos seguidos para calcular cada uno de los tratamientos fiscales. En otras palabras, el PGF menciona qué información se utilizó, pero no detalla cómo llegó a un monto determinado. Si bien es posible inferir qué tipo de metodología fue empleada para calcular cada gasto fiscal (estimación agregada con base en información tributaria, estimación indirecta o estimación legal) es necesario que las normas en materia de elaboración del PGF precisen que cada gasto fiscal debe reportarse conforme a sus fuentes de información y su metodología, entendiendo este último aspecto como el procedimiento o conjunto de procedimientos realizados, empleando las fuentes de información disponibles, a fin de estimar las pérdidas recaudatorias.

De precisar lo anterior, sería posible combatir la discrecionalidad en el uso de fuentes de información para el cálculo de las pérdidas recaudatorias. Como fue señalado en el capítulo anterior, a pesar de que la autoridad tributaria utiliza declaraciones anuales de impuestos, no todos los gastos fiscales se calculan con las declaraciones de un mismo periodo. El PGF tampoco aclara si las estimaciones realizadas con base en información tributaria de distintos años corresponden a un simple promedio matemático, o si, por ejemplo, utilizó otro tipo de operación que tomara en cuenta el crecimiento de la base de contribuyentes a lo largo de dicho periodo. Por otro lado, para el caso de los gastos fiscales que son estimados indirectamente (utilizando el sistema de cuentas nacionales, las

encuestas y censos económicos levantados por el INEGI u otra información del sector público y privado), la normatividad debería obligar a la autoridad hacendaria a realizar sus estimaciones con base en la información disponible más reciente. Si bien las metodologías de estimación pueden resultar demasiadas técnicas, y su integración al PGF volverían más extenso y complicado la lectura de este documento, la publicación de un Anexo Técnico podría garantizar que los expertos en técnicas cuantitativas puedan evaluar la calidad de las estimaciones presentadas en el PGF.

Respecto a la obligación consistente en *publicar los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso*, es necesario que la redacción actual sea modificada a fin de reducir las posibilidades para que la SHCP cumpla con esta obligación de manera discrecional. En efecto, pese a que todos los gastos fiscales benefician a sectores y actividades económicas, cuando la norma actual señala que “en su caso” esto deba reportarse, sin duda provoca que la autoridad hacendaria reporte la información de manera discrecional, tal y como fue demostrado en el capítulo anterior. Esto es aún más grave si recordamos que la norma actual ni siquiera menciona que los sectores y actividades que deben reportarse son de naturaleza económica, aunado a que le brinda a la autoridad la opción de reportar sectores “o” actividades, y no ambos conceptos simultáneamente. Así, de obligar a la autoridad a reportar sectores “y” actividades provocaría que aquellos gastos fiscales que por su diseño sólo benefician a un sector productivo (como al sector primario, transporte o construcción) se transparenten de una manera más detallada.

Finalmente, es necesario modificar la redacción actual de la obligación consistente en el reporte de *los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales* a fin de garantizar que el PGF identifique claramente cuál es el objetivo de política social y económica de cada gasto fiscal y en qué medida dicho objetivo ha sido logrado. Como se señaló en el capítulo

anterior, actualmente la SHCP pretende dar cumplimiento a esta obligación mediante dos vías: remitiendo a las páginas electrónicas que contienen los procesos legislativos que dieron origen a la creación de cada gasto fiscal, y brindando información respecto la distribución de los gastos fiscales en los deciles de ingresos la población. Pese a que ambas medidas son positivas, en realidad la primera de ellas exige que los usuarios consulten múltiples vínculos electrónicos por cada gasto fiscal con tal de descubrir su justificación (dependiendo de la fecha y la extensión del proceso legislativo), mientras que la segunda medida es insuficiente para conocer de manera concreta qué beneficio conlleva cada gasto fiscal.

Por lo anterior, la obligación de transparencia vigente debe modificarse a fin de explicitar que el PGF debe identificar cuál o cuáles son los objetivos de política social o económica de cada gasto fiscal, y obligar a la SHCP a demostrar en qué medida los gastos fiscales han sido determinantes para el acceso a mejores niveles de bienestar social o al crecimiento de los sectores o actividades económicas beneficiadas.

[Clasificar los gastos fiscales conforme a su función](#)

Actualmente, el PGF presenta las estimaciones de cada gasto fiscal clasificados por el tipo de impuesto sobre el que recae el beneficio, y dentro de cada impuesto se identifican los tipos de gastos fiscales (deducciones, tasas reducidas, exenciones, etc...) y cada concepto. Pese a que esta forma de reportar la información facilita el análisis de los tratamientos fiscales que operan de manera similar, una de las mejores prácticas en materia de elaboración del PGF consiste en la clasificación funcional de los gastos fiscales, ya que esto permite el análisis global del gasto total, es decir, la suma del gasto público directo y los gastos tributarios (Burton & Stewart, 2011; Alvarado, 2012). La clasificación funcional se refiere a la agrupación de los gastos según la naturaleza de las actividades a

realizar, o, dicho en otras palabras, conforme a la función que van a cumplir, como educación, salud, defensa o deuda pública (Nava, 2014).

Idealmente, los PGF deberían reportarse conforme a su función para favorecer un conocimiento más completo de las finanzas públicas (FMI, 2014; OCDE, 2011) y, en última instancia, facilitar la toma de decisiones para permitir que un gasto fiscal sea reemplazado por un gasto directo, o a la inversa (Villela *et al.*, 2009). Alvarado (2014) sugiere que, además de clasificar los gastos fiscales funcionalmente dentro del PGF, este documento debería ser presentado al mismo tiempo que el paquete económico que anualmente debe enviar el Ejecutivo al Congreso de la Unión a más tardar el 8 de septiembre, pues esto generaría un mayor debate y escrutinio en torno a la eficiencia y eficacia de los gastos fiscales. Pese a la relevancia de esta propuesta, a continuación se desarrollará únicamente la clasificación funcional que podría ser incorporada en el PGF, pues el objetivo de este capítulo sólo consiste en proporcionar recomendaciones a fin de mejorar el reporte de información y facilitar la comprensión del PGF.

La clasificación funcional de los gastos fiscales implica identificar en el PGF los propósitos socioeconómicos de cada gasto fiscal y homologarlos a la Clasificación Funcional del Gasto (CFFG), una clasificación que actualmente rige únicamente para el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF). Aunque cada documento presupuestario versa sobre gastos distintos, la CFG podría ser adoptada por el PGF, pues, de hecho, los objetivos que persigue la CFG, descritos en el Acuerdo por el que se emite la Clasificación Funcional del Gasto al Clasificador Funcional del Gasto⁴⁵, resultan plenamente aplicables al PGF. Así, conforme a este instrumento normativo, los objetivos de la clasificación funcional son los siguientes:

⁴⁵ Diario Oficial de la Federación 27/12/2010

- a) Presentar una descripción que permita informar sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales y la proporción del gasto público que se destina a cada tipo de servicio;
- b) Conocer en qué medida las instituciones de la administración pública cumplen con funciones económicas o sociales;
- c) Facilitar el análisis a lo largo del tiempo de las tendencias del gasto público según la finalidad y función;
- d) Facilitar comparaciones internacionales respecto al alcance de las funciones económicas y sociales que desempeñan los gobiernos;
- e) Favorecer el análisis del gasto para estudios económicos y sociales; y,
- f) Cuantificar la proporción del gasto público que las instituciones públicas destinan a las áreas de servicios públicos generales, económicos, sociales y a las transacciones no asociadas a funciones.

Ahora bien, respecto a su estructura, la CFG se integra por 4 finalidades, 28 funciones y 111 subfunciones. La Finalidad identifica si el gasto funcional es de Gobierno, Social, Económico, o a una transacción que no corresponden a ningún gasto funcional en particular. La definición de estas finalidades son las siguientes:

1. Gobierno: comprende las acciones propias de la gestión gubernamental, tales como la administración de asuntos de carácter legislativo, procuración e impartición de justicia, asuntos militares y seguridad nacional, asuntos con el exterior, asuntos hacendarios, política interior, organización de los procesos electorales, regulación y normatividad aplicable a los particulares y al propio sector público y la administración interna del sector público.
2. Desarrollo Social: Incluye los programas, actividades y proyectos relacionados con la prestación de servicios en beneficio de la población con el fin de favorecer el acceso a mejores niveles de bienestar, tales como: servicios educativos, recreación, cultura y otras manifestaciones

sociales, salud, protección social, vivienda, servicios urbanos y rurales básicos, así como protección ambiental.

3. Desarrollo Económico: Comprende los programas, actividades y proyectos relacionados con la promoción del desarrollo económico y fomento a la producción y comercialización agropecuaria, agroindustrial, acuicultura, pesca, desarrollo hidroagrícola y fomento forestal, así como la producción y prestación de bienes y servicios públicos, en forma complementaria a los bienes y servicios que ofrecen los particulares.

4. Otras No Clasificadas en las Funciones Anteriores: comprende los pagos de compromisos inherentes a la contratación de deuda; las transferencias entre diferentes niveles y órdenes de gobierno, así como aquellas actividades no susceptibles de etiquetar en las funciones existentes.

Por su parte, las funciones (el segundo nivel de desagregación del CFG) que integran cada finalidad se mencionan en el cuadro siguiente: ⁴⁶

Cuadro 3. Finalidades y Funciones de la Clasificación Funcional del Gasto	
<p>1 GOBIERNO</p> <p>1.1. LEGISLACION</p> <p>1.2. JUSTICIA</p> <p>1.3. COORDINACION DE LA POLITICA DE GOBIERNO</p> <p>1.4. RELACIONES EXTERIORES</p> <p>1.5. ASUNTOS FINANCIEROS Y HACENDARIOS</p> <p>1.6. SEGURIDAD NACIONAL</p> <p>1.7. ASUNTOS DE ORDEN PUBLICO Y DE SEGURIDAD INTERIOR</p> <p>1.8. OTROS SERVICIOS GENERALES</p> <p>2 DESARROLLO SOCIAL</p>	<p>3 DESARROLLO ECONOMICO</p> <p>3.1. ASUNTOS ECONOMICOS, COMERCIALES Y LABORALES EN GENERAL</p> <p>3.2. AGROPECUARIA, SILVICULTURA, PESCA Y CAZA</p> <p>3.3. COMBUSTIBLES Y ENERGIA</p> <p>3.4. MINERIA, MANUFACTURAS Y CONSTRUCCION</p> <p>3.5. TRANSPORTE</p> <p>3.6. COMUNICACIONES</p> <p>3.7. TURISMO</p> <p>3.8. CIENCIA, TECNOLOGIA E INNOVACION</p> <p>3.9. OTRAS INDUSTRIAS Y OTROS ASUNTOS ECONOMICOS</p>

⁴⁶ El Clasificador Funcional del Gasto también incluye las definiciones de las 28 funciones y 111 subfunciones.

<p>2.1. PROTECCION AMBIENTAL</p> <p>2.2. VIVIENDA Y SERVICIOS A LA COMUNIDAD</p> <p>2.3. SALUD</p> <p>2.4. RECREACION, CULTURA Y OTRAS MANIFESTACIONES SOCIALES</p> <p>2.5. EDUCACION</p> <p>2.6. PROTECCION SOCIAL</p> <p>2.7. OTROS ASUNTOS SOCIALES</p>	<p>4 OTRAS NO CLASIFICADAS EN FUNCIONES ANTERIORES</p> <p>4.1. TRANSACCIONES DE LA DEUDA PUBLICA / COSTO FINANCIERO DE LA DEUDA</p> <p>4.2. TRANSFERENCIAS, PARTICIPACIONES Y APORTACIONES ENTRE DIFERENTES NIVELES Y ORDENES DE GOBIERNO</p> <p>4.3. SANEAMIENTO DEL SISTEMA FINANCIERO</p> <p>4.4. ADEUDOS DE EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES</p>
--	---

Una vez mencionadas las finalidades y funciones de la CFG, y para demostrar la posibilidad de que el PGF adopte la CFG, a continuación se desarrollará una propuesta de clasificación de los gastos fiscales que pertenecen a la finalidad Desarrollo Social. La idea de este ejercicio fue retomada de Alvarado (2012), quien identificó la función económica de diversos gastos fiscales con base en diversos factores que contribuyen en mayor medida al desarrollo económico según organismos internacionales como la OCDE, CEPAL y Banco Mundial.⁴⁷ A diferencia de Alvarado, el ejercicio que se desarrollará a continuación vincula el objetivo principal de los gastos fiscales vigentes en 2018 con alguna de las 7 funciones que integran la finalidad Desarrollo Social contemplada en la CFG. Por supuesto, este ejercicio no es determinante y se trata de una primera propuesta, pues como señala la misma autora, es necesario que la SHCP se encargue de clasificar cada gasto fiscal conforme a su objetivo de política pública. (Alvarado, 2012)

Precisado lo anterior, se considera que los gastos fiscales sociales vigentes en 2018 que contempla el PGF 2017, son aquellos que se relacionan directamente con la Finalidad “Desarrollo Social” y con funciones del gasto que integran dicha finalidad: protección ambiental; vivienda y servicios a la comunidad; salud;

⁴⁷ La propuesta de Alvarado considera que los gastos fiscales persiguen un fin económico cuando se relacionan con el desarrollo tecnológico, creación de empleo, educación o inversión.

recreación, cultura y otras manifestaciones sociales; educación; protección social, y otros asuntos sociales.

Tabla 8. PGF 2017. Gastos Fiscales 2018 con Finalidad Social		
Función Social	Número	Monto en Millones de pesos
Protección Social	10	266,763
Vivienda y Servicios a la Comunidad	6	45,576
Educación	3	41,245
Salud	5	27,689
Recreación, Cultura y Otras Manifestaciones Sociales	6	10,428
Total	30	391,701

Elaboración propia con base en el PGF 2018⁷

Conforme a la propuesta de clasificación anterior, 30 de 109 gastos fiscales vigentes en 2018 (27.5% del total) corresponden a la finalidad Desarrollo Social, y el monto por concepto de este tipo de gastos fiscales representa el 51.0% de la totalidad de las pérdidas recaudatorias estimadas en el PGF 2017. De estos, 10 corresponden a la función Protección Social; 6 a Vivienda y Servicios a la Comunidad; 6 a Recreación, Cultura y Otras Manifestaciones Sociales; 5 a Salud, 3 a Educación, y ninguno gasto se vincula directamente con Protección Ambiental u Otros Asuntos sociales^{48 49}. Los gastos fiscales con funciones sociales y sus respectivos montos se muestran en la Tabla 9:

⁴⁸ Comprende otros asuntos sociales no comprendidos en las funciones anteriores, como programas presupuestarios relacionados con fortalecimiento del sector ahorro y crédito popular, e inclusión financiera.

⁴⁹ Cabe precisar que esta clasificación no tomó en cuenta los gastos fiscales por concepto de deducciones en el ISR de los donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas. Esto se debe a que si bien los donativos son recibidos por donatarias que persiguen algún fin social u económico, el 55.7% de los donativos se concentran en donatarias asistenciales que pueden perseguir múltiples finalidades, las cuales no son desglosadas en el PGF 2017.

Tabla 9			
PGF 2017. Propuesta de Gastos Fiscales con Funciones Sociales			
Impuesto	Tipo	Función y Concepto	Monto MDP
		Educación	41,245
IVA	Exención	Servicios de enseñanza	38,311
ISRPF	Deducción	Colegiaturas	2,867
ISRPF	Deducción	Gastos de transportación escolar.	67
		Protección Social	266,763
IVA	Exención	Alimentos	235,641
ISRPF	Ingresos exentos	Intereses que perciben las SIEFORES	27,154
ISRPF	Ingresos exentos	Intereses a. Pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 UMAs.	1,889
ISRPF	Deducción	Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.	689
ISRPF	Ingresos exentos	Intereses b. Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 UMAs.	490
ISRPF	Deducción	Aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, a las cuentas de planes personales de retiro, contratadas de manera individual o colectiva así como aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias.	356
ISRE	Deducción	Adicional del salario	200
ISRE	Diferimientos	Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que benefician a personas con capacidades diferentes	200
ISRPF	Deducción	Gastos de funerales.	111
Estímulo Fiscal	Estímulo Fiscal	Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud	33
		Recreación, Cultura y Otras Manifestaciones Sociales	10,428
IVA	Exención	Libros, periódicos y revistas	7,689
IVA	Exención	Espectáculos públicos	1,467
Estímulo Fiscal	Estímulo Fiscal	Estímulo a proyectos de inversión en la producción o distribución cinematográfica nacional 2/	700

Estímulo Fiscal	Estímulo Fiscal	Estímulo a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento	400
Estímulo Fiscal	Estímulo Fiscal	Estímulo a proyectos de inversión en la producción teatral nacional; de artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto y jazz	150
ISRPF	Ingresos exentos	Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	22
		Salud	27,689
IVA	Tasas Reducidas	Medicinas	17,311
ISRPF	Deducción	Honorarios médicos, dentales, por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios.	4,178
IVA	Exención	Servicios profesionales de medicina	3,289
ISRPF	Deducción	Primas de seguros de gastos médicos.	2,578
ISRPF	Deducción	Honorarios médicos, dentales o de enfermería por discapacidad e incapacidad.	333
		Vivienda y Servicios a la Comunidad	45,576
IVA	Exención	Vivienda	16,355
IVA	Tasas Reducidas	Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	13,044
ISRPF	Deducción	Intereses reales pagados por créditos hipotecarios.	9,133
ISRPF	Deducción	Enajenación de casa habitación	7,044
ISRPF	Ingresos exentos	Rentas congeladas	0
ISRPF	Ingresos exentos	Enajenación de derechos parcelarios o comuneros	0
		Total general	391,701

Destacar y analizar los gastos fiscales más significativos conforme a su monto y explicitar el número de beneficiarios.

A diferencia de los presupuestos de gastos fiscales de otros países, actualmente el PGF no contiene ningún apartado especial en donde sea posible identificar de manera sencilla los gastos fiscales más costosos para las finanzas públicas. A fin de facilitar la identificación de aquellos gastos fiscales que se encuentran en

esta situación, el PGF 2017 podría replicar la forma en que otros países de la OCDE, como Australia, Canadá o Estados Unidos de América reportan en sus respectivos presupuestos de gastos fiscales los tratamientos tributarios.

Por ejemplo, es estos países los presupuestos de gastos fiscales incluyen una lista o ranking de los gastos fiscales conforme su costo. En Canadá⁵⁰ esta lista contiene 15 gastos fiscales de un total de 182 (el 8.2% del total), en Australia⁵¹ se presentan 27 de 147 (el 18.4% del total), mientras que en Estados Unidos⁵² se reportan todos los gastos fiscales pero ordenados de manera descendiente conforme a su monto. Siguiendo estos ejemplos, México podría presentar, por lo menos, un ranking con los 15 gastos fiscales más significativos, lo cual equivaldría a identificar el 13.8% del total de gastos fiscales de 2018.

Por otro lado, como se señaló en el primer capítulo de esta investigación, los gastos fiscales son políticas públicas que pueden contribuir a la profundización de la desigualdad económica en la medida en que beneficien desproporcional e injustificadamente a las personas y empresas con mayores ingresos. Puesto que los gastos fiscales son por naturaleza regresivos, en tanto que benefician a las personas que ganan lo suficiente como para poder pagar impuestos, así como a quienes, como consecuencia de su capacidad económica, consumen más bienes y servicios, es importante que en el PGF se identifique no solamente la manera en que los gastos fiscales se distribuyen en los ingresos de la población beneficiaria (lo cual ya fue analizado en el capítulo anterior de esta investigación), sino también qué cantidad de personas se benefician, pues ello permitiría calcular cuántas personas de manera concreta reciben dichos beneficios.

⁵⁰ Department of Finance, Canada, Report on Federal Tax Expenditures 2017, p.293, <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp-depfisc17-eng.pdf>

⁵¹ Australian Government, The Treasury, Tax Expenditures Statement, 2016, p.8, <https://static.treasury.gov.au/uploads/sites/1/2017/06/Tax-Expenditure-Statement-2016.pdf>

⁵² U.S. Department of The Treasury, Tax Expenditures 2017, p. 34, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2019.pdf>

Datos y Formatos Abiertos

La transparencia pública no puede entenderse como la simple puesta a disposición de la información, sino también implica facilitar el acceso a datos que permitan la libre manipulación, redistribución y reutilización de la información pública. Esta dimensión de la transparencia implica considerar al ciudadano como un sujeto activo y capaz de que por sí mismo analice, estudie, contraste, procese y manipule con facilidad la información entregada por las autoridades mediante medios electrónicos.

De acuerdo con el artículo 3, fracción VI de la LGTAIP los datos abiertos consisten en los datos digitales de carácter público que son accesibles en línea que pueden ser usados, reutilizados y redistribuidos por cualquier interesado y que se caracterizan por lo siguiente:⁵³

- a) Accesibles: Los datos están disponibles para la gama más amplia de usuarios, para cualquier propósito;
- b) Integrales: Contienen el tema que describen a detalle y con los metadatos necesarios;
- c) Gratuitos: Se obtienen sin entregar a cambio contraprestación alguna;
- d) No discriminatorios: Los datos están disponibles para cualquier persona, sin necesidad de registro;
- e) Oportunos: Son actualizados, periódicamente, conforme se generen;
- f) Permanentes: Se conservan en el tiempo, para lo cual, las versiones históricas relevantes para uso público se mantendrán disponibles con identificadores adecuados al efecto;
- g) Primarios: Proviene de la fuente de origen con el máximo nivel de desagregación posible;

⁵³ Un concepto adicional se encuentra en el “Decreto por el que se establece la regulación en materia de Datos Abiertos” (DOF, 20/02/2015), donde se les define como “los datos digitales de carácter público que son accesibles en línea, y pueden ser usados, reutilizados y redistribuidos, por cualquier interesado.

- h) Legibles por máquinas: Deberán estar estructurados, total o parcialmente, para ser procesados e interpretados por equipos electrónicos de manera automática;
- i) En formatos abiertos: Los datos estarán disponibles con el conjunto de características técnicas y de presentación que corresponden a la estructura lógica usada para almacenar datos en un archivo digital, cuyas especificaciones técnicas están disponibles públicamente, que no suponen una dificultad de acceso y que su aplicación y reproducción no estén condicionadas a contraprestación alguna;
- j) De libre uso: Citan la fuente de origen como único requerimiento para ser utilizados libremente;

Las autoridades están obligadas a proporcionar el acceso a la información en datos y formatos abiertos. Al respecto, el artículo 129 de la LGTAIP establece que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, y que en caso de que la información solicitada consista en bases de datos se deberá privilegiar la entrega de la misma en formatos abiertos. Por otro lado, el artículo 24, fracción V de la LGTAIP establece la obligación de los sujetos obligados de promover la generación, documentación y publicación de la información con la que cuentan en formatos que permitan la libre manipulación, reutilización y redistribución de la información. Dicho artículo establece lo siguiente.

Artículo 24. Para el cumplimiento de los objetivos de esta Ley, los sujetos obligados deberán cumplir con las siguientes obligaciones, según corresponda, de acuerdo a su naturaleza:

V. Promover la generación, documentación y publicación de la información en Formatos Abiertos y Accesibles

Pese a estar obligado a promover que la ciudadanía pueda manipular, reutilizar y redistribuir la información, actualmente la SHCP pública el PGF en un formato que no cumple con los estándares en materia de datos abiertos. Así, a diferencia de países como Canadá, Australia o Estados Unidos, donde se publica el presupuesto de gastos fiscales en versión PFD, Word y/o Excel, el PGF únicamente es publicado en su versión PDF, por lo que resulta imposible manipular sus textos, cifras, gráficas y tablas.

Una medida adicional que incrementaría considerablemente la posibilidad de analizar el impacto de los gastos fiscales en los ingresos de la población consiste en divulgar, en formatos abiertos, las bases de datos que fueron utilizadas para estimar cada gasto fiscal que haya sido calculado con información fiscal. Como se señaló en el capítulo anterior, una gran cantidad de gastos fiscales son calculados con base en las declaraciones anuales de los contribuyentes que posee el SAT, y por lo tanto los montos de cada gasto fiscal que recibe cada contribuyente podrían ser divulgadas sin poner en riesgo la confidencialidad de la información.⁵⁴

⁵⁴ Esto podría realizarse tomando en cuenta el ejercicio reciente en torno a la anonimización de las declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta. Al respecto, el artículo décimo noveno transitorio de la LIF 2017 le ordenó a esta autoridad a que, con el propósito de coadyuvar a la transparencia y al análisis de la política fiscal, así como de facilitar el estudio de la distribución del ingreso entre la población y del efecto de la política tributaria sobre dicha distribución, publicara cada dos años información estadística anónima de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta tanto de las personas físicas como de personas morales.

Conclusiones

A nivel federal, el PGF es el documento que reúne la mayor cantidad de información respecto a los distintos gastos fiscales vigentes. Este documento se elabora y publica anualmente con base en la Ley de Ingresos de cada ejercicio fiscal, sin embargo, las normas que regulan su elaboración y publicación permiten que las autoridades hacendarias reporten información de manera discrecional, y que sólo se transparenten los gastos fiscales que cumplan ciertos requisitos formales y temporales.

Como fue demostrado en esta investigación, las autoridades hacendarias reportan información insuficiente respecto a los objetivos, beneficios, sectores beneficiados y metodologías de estimación de cada gasto fiscal, y en algunos casos dicha información simplemente no es reportada, como el caso de los estímulos fiscales. Además, la normativa actual no contempla la obligación de publicar en el PGF la totalidad de gastos fiscales, sino únicamente aquellos que estarán vigentes en el próximo ejercicio fiscal, lo cual provoca que los tratamientos fiscales de corta duración o que afecten los impuestos de ejercicios fiscales anteriores no sean reportados en este documento financiero. Los hallazgos anteriores revelan la necesidad de reforzar y modificar las normas actuales en materia de elaboración y publicación del PGF con el objetivo de que la sociedad y los tomadores de decisiones se encuentran en la posibilidad de evaluar la justificación, los costos, la eficacia y el impacto de los distintos gastos fiscales.

Más allá de las reglas actuales en materia de elaboración y publicación del PGF, para garantizar una mayor transparencia de los gastos fiscales es necesario definir a nivel legal que este tipo de políticas tributarias consisten en subvenciones públicas

que reducen los recursos disponibles del Estado y que benefician económicamente a los contribuyentes. Como fue detallado en esta investigación, tanto el INAI y algunos jueces constitucionales, continúan considerando que es posible transparentar cierta información respecto a los gastos fiscales por tratarse de una excepción a los principios de justicia tributaria (excepción al principio de contribuir al gasto público, por ejemplo), a pesar de que la SCJN ha señalado en distintas ocasiones que estos principios no son aplicables a los gastos fiscales y que en realidad estos tratamientos tributarios se vinculan con las facultades del Ejecutivo y Legislativo en materia de política económica. En caso de legislar la naturaleza y las características de los gastos fiscales, el secreto fiscal –el principal obstáculo para la transparencia de este tipo de políticas tributarias— reduciría su margen de protección al momento de confrontarse con el derecho de acceso a la información, ampliando, por lo tanto, la posibilidad de contar con más información respecto a este tipo de políticas públicas

Considerando se tratan de subvenciones públicas que benefician a las personas y a sectores de la economía, esta investigación también planteó una primera aproximación entre la política de gastos fiscales y las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos. Si bien a nivel federal el Legislativo y el Ejecutivo cuentan con amplias facultades en materia tributaria, integrar las obligaciones de derechos humanos (máximo uso de recursos disponibles, cooperación internacional, no discriminación, progresividad y no regresividad, transparencia y acceso a la información) al diseño e implementación de los gastos fiscales, implicaría darle una perspectiva más humana a nuestro sistema tributario, y ayudar a las distintas autoridades a identificar los impactos de sus decisiones en sectores o grupos específicos, y, en última instancia, a que la política tributaria contribuya directamente a la realización de los derechos humanos.

Bibliografía

- Alvarado, L., Santana, A., Toledo, D., & Birtwistle, S. (2012). *Los gastos fiscales como herramientas para el desarrollo económico*. Ethos. Laboratorio de Políticas Públicas.
- Abramovich, V., & Courtis, C. (2006). Derechos Sociales. Instrucciones de Uso. En V. Abramovich, M. Añon, & C. Courtis.
- Balakrishnan, R., Elson, D., & Patel, R. (2011). *Repensando Estrategias Macroeconómicas desde la Perspectiva de los Derechos Humanos*.
- Brosio, M., Carter, P., Hallerberg, M., Hong, S., & Neuwirth, M. (2017). *Tax Expenditures*. G20 Insights.
- Burton, M., & Stewart, M. (2011). *Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditures Management*. International Budget Partnership.
- Chaparro, S. (2014). *Presupuesto, derechos humanos y control judicial. Una oportunidad para la convergencia entre constitucionalismo y hacienda pública*. Universidad Nacional de Colombia.
- Hernández, J. I. (2016). *Las reglas fiscales y las finanzas públicas. El caso mexicano 2000-2030*. Centro de Estudios para las Finanzas Públicas-Cámara de Diputados.
- Klemm, A., & Parys, S. (2012). *Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives*. International Tax and Public Finance.
- Luna, I., & Rios, G. (2010). *Transparencia, Acceso a la información Tributaria y el Secreto Fiscal. Desafíos en México*. IJ/IFAI.
- Luna, I., & Rios, G. (2014). *El ABC del secreto de los deudores fiscales*. IFAI.
- Marin, J. (2013). *El Derecho de Acceso a la Información. Una Visión de los Usuarios*.
- Martínez, J. M. (2014). *Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica. La merma recaudatoria de un concepto elusivo*.
- Martorano, B. (2016). *Sistemas Tributarios y Desigualdad en América Latina*, International Budget Partnership.
- Minzer, Rodolfo; Solís, Valentin. (2014). *Algunas medidas de reforma fiscal y su impacto en la recaudación tributaria y la pobreza*. CEPAL.
- Nava, O. (2014). *Derechos Presupuestario Mexicano*.
- Powers, Y., & Berger, D. (2016). *Who benefits from tax expenditures?* Tax Policy Center.
- Ross, Jean. (2016). *Gastos fiscales y desigualdad en América Latina*, International Budget Partnership.
- Saiz, I. (2013). *Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective*. En A. Nolan, R. O'Connell, & C. Harvey, *Human Rights and Public Finance*.
- Tyson, J. (2014). *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?* International Monetary Fund.
- Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; Jorrat, Michael. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios*. Banco Interamericano de Desarrollo.

Documentos e Informes institucionales

- ASF (2015) Ingresos Públicos Presupuestarios, Gastos Fiscales y Medios para su Estabilización y Protección; Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 15-0-06100-02-0058, Fiscalización de la Cuenta Pública de 2015.
- ASF (2016) Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 16-0-06100-02-0064 64-GB, Fiscalización de la Cuenta Pública de 2016.
- BIRF. (2012). *El Gasto Tributario en Colombia*. Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento.
- Center for Economic and Social Rights *et al.* (2015) Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos.
- CIAT. (2011). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Una Experiencia Iberoamericana*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- FMI. (2014). *Código de Transparencia Fiscal*. Fondo Monetario Internacional.
- FMI. (2015). *Options for Low Income Countries Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*. Fondo Monetario Internacional.
- ICEFI, I. C. (2016). *Glosario de Términos Utilizados en Justicia Fiscal*.
- INEGI (2007), *Clasificador para la Codificación de Actividad económica*
- OCDE. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*.
- ONU. (2014). *Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, Magdalena Sepúlveda Carmona*. Organización de las Naciones Unidas. ONU.
- ONU. (2016). *Final study on illicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights*. ONU.
- SHCP (2017). *Presupuesto de Gastos Fiscales 2017*.

Sentencias, resoluciones y normativa

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión núm. 371/2012

_____, Amparo en Revisión núm. 699/2011

_____, Amparo en Revisión núm. 282/2014

_____, Amparo en Revisión núm. 1012/2014

_____, Acción de Inconstitucionalidad núm. 32/2002

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Serie C No. 151

Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación General No. 20 Doc. UN E/C.12/GC/20

_____, Observación General No. 3. Doc. UN. E/1991/23. Párr. 10.

_____, Observación General No. 4, Doc. E/1992 /23.

_____, Observación General 14. Doc E/C.12/2000/4.

Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa del Primer Circuito, Sentencia de Juicio de Amparo Indirecto 191/2016

Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, RDA 6030/09, RDA 3880/10, RDA 7806/10, RDA 297/12, RDA 1912/12, RDA 3452/12, RDA 1309/13, RDA 3529/13, RDA 3660/13, RDA 3613/13, RDA 4123/13, RDA 4386/13, RDA 5642/13, RDA 5381/13, RDA 1204/14, RDA 2161/14, RDA 2039/14

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, disponible en <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/58/2001/dic/20011230-VI.html>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, disponible en http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/01_lif_2014.pdf

Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15/02/2011.

Acuerdo por el que se emite la Clasificación Funcional del Gasto al Clasificador Funcional del Gasto, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27/12/2010