

00821  
107

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

FACULTAD DE ECONOMIA



LOS GASTOS FISCALES O TRIBUTARIOS  
UNA PRIMERA APROXIMACION AL TEMA

**ENSAYO**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN ECONOMIA  
P R E S E N T A :  
GRACIELA AURORA MERCADO ROSAS

ASESOR: LIC. FRANCISCO JAVIER MERAZ M.



MEXICO D. F.

2003



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la  
UNAH a difundir en formato electrónico e impreso el  
contenido de mi trabajo recacional.

NOMBRE: MERCADO ROSAS

Graciela Aurora

FECHA: 26 Nov 2003

FIRMA: *GR*

**A mis padres con amor y gratitud :**

**Licenciado y Profesor Antonio Rafael Mercado Salazar,  
que con tu ejemplo de trabajo y superación personal, honestidad y amor a  
la vida has sido guía y sustento de mi vida.**

**Profesora Aurora Rosas Chávez de Mercado, por tu  
espíritu de lucha, por tu autentica vocación de maestra que siempre  
brindaste a mí y a tus alumnos, por tu amor y apoyo que hasta hoy me  
sigues otorgando.**

**A mi hermana Yola, a Rafael Eduardo y Paola.**

## INDICE

<b>INTRODUCCIÓN.</b>	<b>3</b>
<b>1.- MARCO TEORICO.</b>	<b>10</b>
1.1 El Debate en Torno a la Intervención Estatal.	
A. Las escuelas de pensamiento económico: clásico, keynesianos y neoliberales.	19
B. La globalización y el nuevo enfoque de Estado.	14
1.2 El Fracaso del Mercado y los Bienes Públicos.	19
A. Fallos del mercado.	19
B. Bienes públicos o sociales.	22
C. Funciones del Estado.	23
1.3 La Política Fiscal y el Sistema Impositivo.	26
1.3.1 Impuestos.	27
1.3.2 Sistema Tributario.	29
<b>II.- LOS GASTOS FISCALES O TRIBUTARIOS</b>	<b>32</b>
2.1 Origen y Conceptualización.	32
2.2 Naturaleza Jurídica y Características.	34
2.3 Criterios, Taxonomía y Clasificaciones.	42
2.4 Métodos de Estimación.	49
2.5 Incidencia Presupuestaria.	53
2.5.1 Insuficiencia de la Hacienda Pública.	53
2.5.2 Equidad y Distribución del Ingreso.	55
2.5.3 Incidencia Legal.	58
2.5.4 Gastos Fiscales vs Gastos Públicos.	60
2.6 Transparencia Fiscal y Presupuesto de Gastos Fiscales.	65
<b>CONCLUSIONES.</b>	<b>70</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>74</b>

## **INTRODUCCIÓN.**

La década de los noventa y los inicios del siglo XXI se han visto caracterizados por crisis financieras recurrentes en las economías europeas ( 1992 y 1993) como Alemania, Rusia y Suecia y en economías emergentes tanto del sureste asiático(1997 y1998), Tailandia Indonesia, Malasia, Filipinas, Corea y Japón( 1999 ), como de Latino-América México ( 1994), Brasil, y Argentina( 2001 y 2002), que han evidenciado la fragilidad del orden internacional en su origen y desarrollo y el carácter decisivo de la liberalización de los movimientos de capital y la volatilidad de los mercados internacionales.

Las crisis asiáticas y sus secuelas posteriores pusieron de manifiesto ante la comunidad internacional el papel decisivo que han tenido los movimientos de capitales en todas las crisis monetarias recientes, el carácter súbito en su aparición aún en economías sin desequilibrios macroeconómicos básicos, como fue el caso de México, surgieron de una pérdida de confianza en los mercados financieros internacionales hacia los países receptores que provocaron salidas de capitales masivas y un colapso de los precios de los activos y tipos de cambio, que en su contención los bancos centrales de los respectivos países, agotaron sus reservas de divisas y con ello las situaciones de insolvencias de dichas economías, la rapidez, amplitud y virulencia del proceso de contagio, demostraron que los mercados financieros son mercados incompletos con información discreta, restringida y asimétrica en su emisión y disponibilidad que afectan ampliamente la estabilidad del sistema financiero y de pagos internacionales.

Los acontecimientos registrados y la incertidumbre generada han puesto en riesgo el crecimiento equilibrado del comercio e inversiones a nivel mundial, así como el desarrollo y evolución de los países en particular, lo que ha generado un replanteamiento de las bases, en lo que actualmente se conoce como la Nueva Arquitectura del Sistema Monetario Internacional, cuyas primeras propuestas

estuvieron presentadas por los gobiernos de Gran Bretaña y Francia en 1998, y adoptadas por el pleno en Washington en la 50° Reunión del Comité Interno de la Junta de Gobernadores del Fondo Monetario Internacional, en la cual se promulgo el Código y Declaración de principios de Transparencia Fiscal para los países miembros.

En dicho Código se establece la necesidad de incrementar y fomentar la transparencia de las operaciones de los gobiernos y de los bancos centrales, mejorar la supervisión financiera tanto la bancaria como del mercado de valores y promover una integración ordenada de los mercados financieros y el acceso del público en general a la información gubernamental, para lo cual se formularon los Manuales y practicas de Transparencia Fiscal.

Con ello se busca que se genere y difunda en los niveles gubernamentales, en las entidades financieras internacionales y en los bancos centrales, información clara, veraz y oportuna que permita conocer ampliamente la situación financiera de los gobiernos de los países miembros tanto para cumplir con sus obligaciones de corto y largo plazo como evaluar sus balances presupuestarios.

A nivel gubernamental se explicita en el Código la declaración de principios y prácticas que los gobiernos deberán adoptar para alcanzarlos y se establece para la Transparencia Fiscal, la necesidad de incluir dentro de los presupuestos gubernamentales, todas las operaciones gubernamentales de ingreso, de pasivos contingentes y de todos los gastos públicos, donde se incluyen particularmente a los Gastos Fiscales o Tributarios, los cuales puede definirse como aquellas medidas derogatorias de la estructura del sistema fiscal vigente, que concede beneficios fiscales a determinadas sectores productivos o grupos de contribuyentes para un objetivo económico o social, o sea son aquellos "incentivos fiscales", a favor de los contribuyentes, que se originan por exenciones, bonificaciones o reducciones

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

autorizadas, créditos fiscales reducidos de los impuestos por pagar; de tasas impositivas diferenciales e impuestos diferidos ( como la depreciación acelerada).

En tal sentido los gobiernos deberán incluir en sus presupuestos gubernamentales, al menos una Declaración de los principales rubros de Gasto Fiscal o Tributario del gobierno central, que permita evaluar su justificación y significación fiscal, lo cual implica realizar y presentar una estimación del costo fiscal aproximado por tipo de impuesto de cada rubro de gasto tributario conforme a la estructura impositiva vigente de cada economía ó país, se argumenta que ello permitirá mejorar significativamente la transparencia de las finanzas públicas y una mejor gestión de la política tributaria.

Al igual que otros países latinoamericanos, México ha establecido una serie de estímulos fiscales desde mediados de la década de los cincuenta (con la Regla 14 de la Tarifa del Impuesto General de Importación, los Convenios Fiscales de Minería y la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias) que en su momento constituyeron el impulso principal en la estrategia de desarrollo de industrias sustitutivas de importaciones y de algunos sectores exportadores, pero que también establecieron intereses clientelares, que a la fecha han sido difíciles de erradicar y que han generado un sector empresarial con alta aversión al riesgo, poca competitividad y altamente dependiente de los estímulos fiscales otorgados por el estado.

Las distintas y variadas excepciones, deducciones y bonificaciones integradas al sistema tributario mexicano, en los distintos regímenes especiales impositivos, a lo largo de las últimas décadas, algunas con el objetivo de promover determinados sectores económicos o regiones, de coadyuvar a mejorar la distribución del ingreso y otras como resultado del peso político de ciertos sectores industriales han provocado una pérdida de neutralidad y de capacidad recaudatoria.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Esta pérdida de capacidad recaudatoria se debe a que dichos beneficios y estímulos se sustentan en reducciones de los montos de pago de los contribuyentes, sustentados por la deducción determinada legalmente y que por su naturaleza repercute directamente en la capacidad recaudatoria del gobierno reduciéndola significativamente en sus niveles, en las bases y en las tasas impositivas efectivas reales, provocando serias insuficiencias presupuestarias a la Hacienda Pública frente a las necesidades crecientes de gasto público social, educativo y de inversión en infraestructura productiva como son carreteras, puertos energía eléctrica etc.

La proliferación de estos estímulos fiscales ha complicado y dificultado la administración de los impuestos, así como de su correcta y efectiva fiscalización, favoreciendo situaciones de elusión y evasión fiscal. Por lo cual lo más conveniente será realizar una revisión amplia y exhaustiva de todas las exenciones y tratamientos preferenciales para evaluar su efectividad en sus resultados, la conveniencia de su permanencia y cuantificar su significación fiscal en cuanto a los costos que están representando dichas exenciones, lo que implica realizar y formular el Presupuesto Fiscal de Gatos Ficiales o Tributaria.

La Reforma Fiscal sido hoy en día motivo del debate parlamentario por su importancia y complejidad del tema. Lo que subyace en el debate actual son las preocupaciones fundamentales por la capacidad del sistema fiscal para financiar los gastos públicos de una manera eficiente y equitativa; por lograr una estructura fiscal competitiva; la resistencia de los contribuyentes ante el crecimiento de las cargas impositivas que adoptan las formas de un incremento en la evasión y la elusión fiscal; por mejorar la equidad y distribución de la carga fiscal entre las rentas gravadas al capital y trabajo y las rentas personales de individuos con capacidades fiscales similares; y en general por reducir las distorsiones que generan los impuestos en la asignación de recursos y en la distribución del ingreso nacional, y en particular por una simplificación de los sistemas fiscales en su marco jurídico y

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

en su administración para que sean gestionados de modo más eficiente por las autoridades fiscales.

La mayor parte de estas preocupaciones provienen de las desviaciones de los sistemas impositivos vigentes frente a los principios normativos ideales fiscales, de equidad, neutralidad y suficiencia fiscal que se ven alterados por realidades y prioridades económicas y sociales ó por las presiones políticas de los grupos de interés que entran en conflicto.

El planteamiento de un cambio fiscal que toda reforma busca, puede analizarse desde dos perspectivas, el enfoque que se ha llamado de fines-restricciones y medios ó purista, donde se distinguen a cada uno de ellos (fines, restricciones y medios) como condicionantes del proceso de Reforma y el enfoque que Alan Peacock, en donde todo proceso de Reforma Fiscal es un proceso de selección política natural, en el que se entrecruzan e interfieren reticencias del grupo político en el poder y grupos de interés fiscal, que articulan sus distintas preferencias. En este enfoque, la estructura fiscal de un país democrático es siempre fruto de una elección realizada en un mercado político altamente imperfecto, donde la demanda de reforma fiscal es una demanda variada y compleja.

Esta diversidad de fuerzas del mercado político explica, de alguna manera las diferencias entre las estructuras fiscales de los distintos países. De tal forma que cada país escribe su propia historia fiscal, porque propias y distintas son las fuerzas que lo condicionan.

Independientemente del enfoque que se adopte para analizar los procesos de reformas, existe consenso entre los especialistas y profesionales del tema, en la necesidad de desarrollar conceptos, instrumentos, procedimientos, modelos y estadísticas pertinentes que permitan profundizar y analizarlos puntualmente.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

El trabajo que aquí se presenta, responde a estas inquietudes y se centra principalmente en los gastos fiscales o tributarios y la conformación de su presupuesto, su objetivo general es exponer con base en la experiencia internacional de algunos países de la OCDE, que este concepto de política fiscal resulta por sus características y naturaleza un instrumento útil, pertinente y necesario para poder evaluar la efectividad de la política tributaria de cualquier hacienda pública, en términos de una mayor recaudación efectiva, ya que permite transparentar los montos de las exenciones, deducciones, desgravaciones o ventajas fiscales concedidas por el sistema fiscal que impactan los volúmenes de la recaudación y las tasa efectivas tributarias y resulta ser un paso previo y necesario en cualquier Reforma Fiscal.

La formulación de los Presupuestos de Gastos Fiscales en países como Estados Unidos de Norteamérica, Canadá, España, Francia, Alemania y Austria se inició desde finales de la década de los setenta y principios de los ochenta, en cambio en México, es hasta el año pasado 2002, cuando a petición expresa del Congreso de la Unión, se inician los trabajos para su integración por parte de la SHyCP y será presentado a ese H. Congreso para su análisis y aprobación en su caso, el 15 de noviembre del 2003, conjuntamente con la Ley de Ingresos y el Anteproyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

Recientemente y conforme a los artículos 28 de la Ley de Ingresos de la Federación del 2003 y el art 22 de la nueva Ley del Servicio de Administración Tributaria, se establece en forma institucional, que la Secretaría de Hacienda y Crédito público y el Servicio de Administración Tributaria, estarán obligados a proporcionar al Congreso de la Unión, el Presupuesto Anual de Gastos Fiscales entendido como el monto que el erario federal deja de recaudar por concepto de tasas diferenciadas, tratamiento de regímenes especiales, estímulos, diferimientos ce pagos deducciones autorizadas y condonaciones de créditos establecidos en las leyes tributarias.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Reconociendo la amplitud y complejidad del tema y que a la fecha aún no se cuenta con dicho presupuesto, el presente trabajo busca particularmente aportar los elementos conceptuales teóricos y de análisis de los gastos fiscales, así como generar la inquietud e interés en los economistas hacendarios para profundizar el estudio de estos conceptos en sus distintos esquemas y rubros impositivos.

El trabajo esta organizado en dos capítulos:

En el primer capítulo se plantea el marco teórico, en que se sintetiza, a la luz de las distintas escuelas del pensamiento económico el papel o funciones de la intervención gubernamental; las razones por las que el estado a través del sector público suministra bienes y servicios para cubrir necesidades socialmente sentidas y los principios y aspectos teóricos de la política fiscal, destacando el carácter instrumental de ésta y del sistema impositivo en particular.

El segundo esta dedicado a exponer la conceptualización y origen de los gastos fiscales, su definición aceptada internacionalmente, su naturaleza jurídica y características, los criterios de selección y su taxonomía vigente. Asimismo se presentan los principales y diferentes métodos de estimación de sus costos: el de la pérdida de ingresos, que ha sido el que mayormente se ha utilizado por los distintos paises, debido a su practicidad y relativa facilidad de cálculo; el de las ganancias de ingresos y el de los gastos equivalentes, también se presenta las distintas clasificaciones que pueden formularse, conforme a los sectores beneficiarios, y se explora en forma general la incidencia fiscal a nivel macroeconómico y se resumen las ventajas y desventajas de adoptar al presupuesto de gastos fiscales en los presupuestos gubernamentales. Finalmente se formulan algunas consideraciones y recomendaciones pertinentes.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## **I. MARCO TEORICO.**

### **1.1 El Debate en Torno a la Intervención Estatal.**

La definición del Estado resulta difícil dada la multiplicidad de elementos que el termino comúnmente designa, sin embargo desde un punto de vista económico y legislativo, el estado es el orden jurídico institucional en que la sociedad se expresa y se organiza. La participación del estado en la economía es producto de una combinación de factores de carácter histórico, social, político económico y cultural, y del marco jurídico en que se sustenta. En función de ello, las formas específicas adoptadas por la intervención estatal y la concepción teórica en que se sustentan, han ido evolucionando a través del tiempo y de una sociedad a otra.

#### **A. Las escuelas de pensamiento económico, clásicos, keynesianos y neoliberales.**

A lo largo de la historia los modelos aplicados a las economías de mercado suelen ser clasificados en las escuelas de pensamiento económico conocidas como: *el liberalismo clásico de laissez faire; el keynesianismo; y el neoliberalismo*. Las funciones que cada uno de ellos atribuye al estado se vinculan con su interpretación de la economía.

**El liberalismo clásico.** Establecía que el desarrollo de la producción y la riqueza era el resultado del libre juego de la iniciativa privada dentro del marco de las fuerzas del mercado, por lo que la intervención estatal solo perturbaba y distorsionaba el proceso económico. En esta escuela de pensamiento, el Estado debía limitarse a las funciones de justicia, seguridad, diplomacia y ejército, lo que se conoció como el estado liberal ó gendarme.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Las citas de Adam Smith en su libro "La Causa y Origen de la Riqueza de las Naciones", en donde define en términos restrictivos las funciones propias y legítimas del Estado, evidenciaban más su postura antimercantilista, que la no-intervención gubernamental, porque observaba que el aparato estatal era una organización ineficiente desde el punto de vista de creación de riqueza y de ingreso, y era el baluarte de un modelo de privilegios comerciales especiales, de concesiones y tarifas monopólicas y aún más era un Estado prodigo que recaudaba dinero de los comerciantes e industriales y lo gastaba, lo que privaba a la industria y comercio de capitales necesarios para su desarrollo, desviando el producto nacional hacia los bienes de consumo y alejándolos de los bienes de capital.

El liberalismo clásico de "Laissez faire", parte del principio de que los individuos actúan por el afán de lucro, el mercado define el que, como y para quien producir, permitiendo que todos los esfuerzos individuales conduzcan al bienestar social y a una óptima asignación de recursos, en estas premisas se asume que existe perfecta flexibilidad de los precios y salarios tanto al alza como a la baja y responden con rapidez a cualquier exceso ó deficiencia de la demanda u oferta en sus respectivos mercados.

En la teoría clásica, la economía de libre mercado era una economía de equilibrio natural con plena ocupación y mercados perfectos<sup>1</sup>.

**El Keynesianismo.** En esta corriente de pensamiento John Maynard Keynes en su obra "Teoría General de la Ocupación, Interés y el Dinero", plantea principalmente que los ajustes y el equilibrio del mercado no se dan de manera automática, por lo que la oferta y demanda agregada pueden alcanzar el equilibrio en un punto inferior al pleno empleo. De tal suerte que si hubiera recursos ociosos que el sector privado no quisiera o no pudiera emplear, estos recursos podrían ser

<sup>1</sup> Villareal René : La Contrarrevolución Monetarista, Teoría, Política Económica e Ideología del Liberalismo. Océano Ediciones. 1983, pp 53-55.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

movilizados por el Estado, mediante la política fiscal y monetaria con el fin de atenuar las fluctuaciones cíclicas en el ingreso nacional y en el empleo.

Para Keynes, el Estado debe intervenir en la economía con el fin de disminuir el desempleo involuntario y aumentar la producción, en el corto plazo, debe administrar la demanda efectiva por la vía fiscal ó monetaria. En la fiscal el estado puede reducir impuestos al ingreso personal, lo que a su vez estimula el consumo ó también que el estado aumente su gasto público y contrate trabajadores desocupados, con lo cual se lograría un efecto multiplicador del ingreso y reactivaría el proceso productivo.

Las implicaciones de política económica que se derivan de estos planteamientos revolucionaron el pensamiento económico, ya que "el gasto público era concebido como elemento sustancial del nivel de renta y de la ocupación, entonces el Estado queda incluido automáticamente entre las fuerzas económicamente decisivas que componen el sustento social, aun más lo que se plantea con la teoría del multiplicador del gasto incluye reflexiones de cual debe ser su volumen y composición así como su financiamiento. Si bien en Keynes la composición del gasto público (consumo ó realización de obras) es indiferente, su volumen no, porque lo que realmente importa, es que a través del gasto público se origine una demanda adicional, que ponga en marcha una capacidad productiva ya existente y no completamente utilizada, en otras palabras el problema de la desocupación es un problema de demanda efectiva deficiente".<sup>2</sup>

De esta forma, evidentemente las funciones del estado no nada más son necesarias sino que deben ampliarse como regulador de la actividad económica. El pleno empleo se identifica con el Bienestar General y este bienestar es superior a la suma de los grupos concretos de interés y del bienestar económico de las diferentes agentes económicos.

---

<sup>2</sup>Napoliioni Claudio : El pensamiento económico en el siglo XX. Oikos .Tau, España, 2da edición .1968,p.68.

**El neoliberalismo.** En esta escuela de pensamiento se plantea un retorno al liberalismo clásico a partir de críticas al estado benefactor del keynesianismo y a la expansión del gasto público para elevar el nivel de ingreso y reducir el desempleo. Uno de sus principales promotores Milton Freedman con su libro "Un Marco Teórico para el Análisis Monetario" plantea rehabilitar la teoría cuantitativa clásica, formulando la teoría cuantitativa moderna del dinero, su premisa básica es que la moneda incide sobre las fluctuaciones económicas a corto plazo y sobre la tendencia de los precios, de tal suerte que la inflación es en todo momento y en todo lugar un fenómeno monetario, los nuevos monetaristas argumentan que los agentes económicos forman sus expectativas no de manera adaptativa como en el enfoque keynesiano, sino de manera racional, es decir, los agentes económicos aprenden del pasado y buscan su optimización individual, y como los mercado se ajustan automáticamente, "la acción del estado en la economía no tiene ningún efecto benéfico al contrario altera la certidumbre que requieren dichos agentes y distorsiona el mecanismo de precios, en sus efectos puede ser perverso al provocar inflación (mediante la expansión monetaria) y limitar las posibilidades de progreso tecnológico (cuando impide que operen las leyes del mercado y elimina los estímulos a la producción e innovación), un estado propietario y productor al no responder a la competencia, son altos sus costos, hay ineficiencia y mala calidad en sus bienes y servicios".<sup>3</sup>

Por ello, en esta corriente se prescribe el regreso a un sistema de libre mercado, donde la participación del Estado debe ser mínima, suprimiendo los obstáculos para su funcionamiento mediante la desregulación de los mercados de bienes y servicios pero sobre todo de capitales, la privatización de empresas públicas y se enfatiza el combate a la inflación mediante la reducción de los gastos públicos y el ajuste monetario.

---

<sup>3</sup>Villareal René: Liberalismo social y reforma del Estado. Nacional Financiera,-Fondo de Cultura Económica, teta edición .1993,pp 126-131

El pensamiento neoclásico justifica la intervención del Estado en la economía por la existencia de algunas funciones que los mecanismos de mercado no pueden resolver por sí mismos, sobre todo en los aspectos de la asignación y distribución de los recursos. Por lo tanto se argumenta la necesidad de las políticas gubernamentales para reorientar y solventar las deficiencias del libre mercado, recomendando que la forma de intervención se realice mediante la formulación y supervisión de reglas y cambios regulatorios que propicien el funcionamiento eficiente de los mercados y menos intervención directa del estado en actividades como la producción y distribución de bienes.

De acuerdo a Villarreal, el resultado del auge del neoliberalismo durante los años setentas y ochentas, fue que el mercado recibió nuevo impulso en todo el mundo incluyendo a Europa del Este, Rusia y República de China, sin embargo el autor aclara que la recesión internacional de los principios y finales de los años noventa puso en duda la capacidad de esta corriente de pensamiento para favorecer el crecimiento de la economía mundial, y evidenció la urgente necesidad de replantearse el papel del estado

## **B. La Globalización y el Nuevo Enfoque del Estado.**

En los umbrales del siglo XXI se registran cambios transcendentales en el panorama internacional que están estructurando una nueva realidad económica caracterizada por el proceso de globalización, que se refleja en la interdependencia de los mercados de bienes y servicios y de capitales con altos grados de incertidumbre y volatilidad, cuyos rasgos principales son:

- Los conceptos tradicionales del comercio internacional basados en las ventajas comparativas han dado paso a las ventajas competitivas (Michael E. Porter), sustentadas en menores costos y en la diferenciación de productos, que permiten establecer las cadenas de valor agregado en los

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

procesos de producción, distribución y venta de los bienes y servicios, enmarcadas en un sistema de competitividad e integradas mundialmente.

- Las transformaciones en los procesos de producción con nuevas tecnologías de proceso y producto, llevan de la fábrica transnacional a la fábrica mundial como un nuevo modo de organización industrial y comercial (subcontratación, maquila y comercio intra-firma).
- Cambios en el concepto de mercado localizado ó físico a redes de intercambio comercial, con interconexiones y avances tecnológicos ( networks ).
- Cambios de las estructuras y reglas de funcionamiento del mercado internacional, que pasa de la competencia oligopólica de las grandes corporaciones a alianzas estratégicas de co-inversión y fusiones de las misma, para ampliar su cobertura y control del mercado (comercio adversario, intra-firma y mercados de bloques económicos regionales ).
- La Tercera Revolución Tecnológica con sus grandes transformaciones en la Informática y Telemática ha permitido la intercomunicación y liberalización global de los mercados de bienes y servicios pero principalmente de capitales.
- El proceso de liberalización de los flujos de capital denominados por el FMI, como la convertibilidad de la cuenta de capital y cuenta corriente, iniciados en los años sesenta a través de las operaciones off-shore y del mercado de eurodólar, continuados en los ochenta por el desarrollo de los mercados de eurodivisas (Eurobonos, Europapel comercial etc.) y ampliamente profundizados y generalizados en los noventas por el desarrollo de nuevos instrumentos financieros(mercado de derivados, swapp, forwards etc.) y de la ampliación del financiamiento nacional a través de deuda ( Bonos de Deuda Nacional) y de los avances en la ciencias de la información y la informática ( telemática) han puesto de manifiesto la vulnerabilidad de los sistemas financieros y de la estabilidad de las economías nacionales.
- La supuesta inmovilidad del factor trabajo, único factor no globalizado (actualmente existen más restricciones legales en cada economía para al

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

flujo de la fuerza de trabajo que hace un siglo), combinado con la amplia movilidad del capital han modificado la naturaleza de las relaciones laborales, reduciendo el poder de negociación de los sindicatos, y segmentado el mercado laboral interno, (trabajadores altamente especializados en sectores de punta y de comercio exterior, con mejores oportunidades y salarios, que el resto de los trabajadores de las economías domesticas).

- El estado-nación como articulador de los intercambios económicos se ha visto rebasado, la conformación de bloques económicos-regionales basados en acuerdos de integración comercial y de inversiones a través de las Normas de Trato Nacional y Armonización Aduanera, borran prácticamente el origen de los productos y de capitales, aún más las regulaciones pactadas para las políticas ambientales, laborales y en algunos casos monetarias (Unión Europea) implican una corregulación entre los estados que integran el bloque, dando lugar a un plano de decisiones supranacionales o regionales.
- El concepto de Soberanía ha cambiado, actualmente dentro de cada economía se perciben influencias de 4 unidades generadoras de decisiones políticas: i) el estado-nación o gobierno de cada país; ii) el bloque regional, es decir las medidas concertadas con el bloque geopolítico al que pertenecen; iii) las empresas transnacionales con unidades operando en el propio país, y iv) la economía internacional y los flujos de capitales, los países individuales son más vulnerables a los choques externos y sus políticas de estabilización en las economías abiertas son más limitada en su efectividad.
- Hasta hoy los sistemas impositivos se basan en el principio de territorialidad, es decir el derecho de gravar los ingresos y las actividades dentro de un territorio o jurisdicción, en un ambiente de globalización con la reducción de barreras al comercio y altos flujos de capital, este principio pierde eficiencia, dando lugar a la competencia fiscal entre países, donde el diferencial impositivo es determinante para las decisiones de inversión y

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

producción. La evidencia internacional ha mostrado una tendencia a ampliar la utilización de impuestos indirectos, más que los directos, ya que impuestos como el IVA son neutrales a los flujos comerciales, pues gravan las mercancías en el lugar de destino, independiente del lugar de producción, mientras que los impuestos a la renta, ISR, no lo son. Así la creciente integración internacional ha reducido el margen para utilizar los impuestos directos como instrumentos de fortalecimiento recaudatorio.

- Hay un cambio en los mecanismos y modalidades de intervención del Estado en la promoción económica y en el funcionamiento del mercado, el estado debe desarrollar un papel sólo de complementación, para suplir las fallas del mercado, sino también para regular y sentar las bases del desarrollo.
- Este proceso de globalización, en opinión de los organismos internacionales ( FMI, BM, OMC), representan para las economías nacionales, grandes oportunidades y retos, ya que se amplía el acceso a los bienes y servicios a precios más bajos, la competencia internacional permite el abaratamiento de los productos y servicios domésticos, se facilita el financiamiento de capitales y la introducción de nuevas tecnologías, lo que permite y favorece una mejor asignación de los recursos y un mayor desarrollo tecnológico.

Sin embargo los beneficios que se generan por el proceso de globalización no son equitativamente distribuidos ni entre las naciones, ni entre los agentes y grupos socioeconómicos. Por el contrario, en los países de economías emergentes ó los menos desarrollados se afirma que es a partir de la implementación de la globalización cuando más se ha elevado la pobreza en estas regiones y se han registrado menores niveles de bienestar socio económico, a nivel mundial se observa un mayor acentuamiento entre países pobres y ricos.

"La globalización no ha conseguido reducir la pobreza, pero tampoco garantizar la estabilidad, las recientes crisis de Asia y América Latina han amenazado las

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

economías y la estabilidad de todos los países. Se extiende por el mundo el temor al contagio financiero y que el colapso de la moneda en un mercado emergente represente la caída de otras. Por ello lo que centra los **actuales debates son las ideas y concepciones sobre el papel del estado....** Se trata de fraguar una filosofía y una política económica que vean a las administraciones públicas y a los mercados, como socios y que reconozcan que si los mercados son el centro de la economía, el estado ha de cumplir un papel importante, porque los mercados no resuelven por sí mismos todos los problemas sociales".<sup>4</sup>

En este nuevo y reciente enfoque guiado por el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, se pone el énfasis en lo social para mantener la estabilidad socio-económica atentada por la incertidumbre y volatilidad financiera internacional que se presentó y caracterizó la décadas de los noventas, se habla de que el sector público debe incrementar su productividad, su eficiencia y eficacia, se gué por resultados y rinda cuenta de su gestión, sólo así los recursos disponibles serán suficientes para atender las crecientes demandas sociales.

El principio que guía las nuevas reformas es el de la "governabilidad ", el buen gobierno como condición necesaria para el desarrollo humano, sus conceptos de participación ciudadana, transparencia, equidad, de genero y social, rendición de cuentas, régimen de derecho, monitoreo de desempeño, evaluación de resultados, eficiencia y eficacia, son categorías asociadas a este nuevo enfoque conocido como "Nueva economía institucional", o segunda Reforma del Estado, que si bien aún dista mucho de haber producido un cuerpo asentado de doctrina, actualmente y a nivel internacional orienta las administraciones públicas de casi todas las economías occidentales.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

---

<sup>4</sup>Stiglitz, Joseph E:El malestar en la globalización,Taurus Alfaguara s.a. 5ª edición, México,2002,pp15-30.

## 1.2 El Fracaso del Mercado y los Bienes Públicos.

### A. Fallos del Mercado.

Históricamente el Estado ha ido adoptando distintas funciones algunas de carácter de exclusividad otras en concurrencia con el sector privado, siempre de acuerdo a los diferentes fines y roles del estado, definidos en la economía. No existen necesidades que sean públicas por su naturaleza, en forma previa a la existencia del estado, sino que son resultado de las condiciones sociopolíticas y económicas de cada sociedad.

Por ello, Musgrave<sup>5</sup> se orienta más que a definir las necesidades públicas que el estado debe cubrir, se pregunta porque y cuando el estado debe intervenir en la economía, señala que por las deficiencias ó fallos en la asignación de recursos que efectúa el mercado, el estado debe intervenir en la economía para realizar los ajustes necesarios.

La afirmación de que el mercado, conduce a una utilización eficiente de recursos (produce lo que los consumidores desean y lo hace de la forma más barata) se basa en la condición de mercados competitivos de factores y productos, donde no se tienen obstáculos a la libre entrada de empresas, donde los consumidores y productores deben tener un conocimiento total del mercado y los precios son flexibles y se determinan por la oferta y la demanda. Sin embargo esta situación de mercados en competencia perfecta no se presentan en la realidad. Por lo cual existen tres principales casos en que la asignación de recursos dada por el mercado no es la óptima y **se presentan fallos, que requieren la intervención del estado:** 1) cuando existe un control monopolístico, es decir cuando se impide la libre concurrencia o entrada de otros productores al mercado: 2) cuando se presentan monopolios puros y 3) cuando se presentan

---

<sup>5</sup> Musgrave, e. Richard: Teoría de la Hacienda Pública, Editorial Aguilar, 1969, p.7. <sup>6</sup> Stiglitz, Joseph E.: La Economía del Sector Público, Antoni Bosch, editor s. A. 2da edición Barcelona, 1988, pp.74-83.

**externalidades, también llamados beneficios y costos externos. Autores como Stiglitz<sup>6</sup>, señala tres condiciones más de intervención: 4) Mercados incompletos; 5) Fallas en la Información y 6) Paro, Inflación y desequilibrio.**

En el primer caso, existen fallos del mercado cuando no existen condiciones que garanticen la libre competencia y su formación de precios, es decir cuando una sola empresa constituye el mercado, ó cuando por las condiciones existentes se establecen barreras a la entrada de nuevas empresas, la competencia no es por vía del precio, sino que éste es determinado oligopólicamente.

El segundo caso, se da cuando existen condiciones en los procesos de producción como en el uso de factores, que llevan a producir a una sola empresa sin competencia, con rendimientos crecientes a escala, por lo cual no hay motivo para detener la producción y por lo tanto se tenderá a absorber la totalidad del mercado por lo que se convierte en un monopolio natural, donde el precio lo fija la empresa monopólica ejemplo, servicio postal, electricidad, agua, etc.

El tercero es cuando se presentan externalidades en los procesos de producción y de consumo de los bienes y servicios, las cuales existen siempre y cuando alguien influya ó afecte a otro, sin concederle compensación alguna, es decir son los efectos que no se reflejan ni en el costo, ni en el precio, y se presentan principalmente en los bienes públicos por su característica de negación en el principio de exclusividad, es decir para que un bien o servicio sea exclusivo, es preciso y necesario que toda persona, excepto su adquirente este excluida del goce que su uso proporciona.

En los bienes y servicios públicos los beneficios derivados de su consumo no se limitan a un consumidor en particular, sino que se "externalizan" haciéndolos disponible a otras personas, un ejemplo de ello es, los parques públicos, las carreteras, la limpieza del aire, del agua etc.

---

<sup>6</sup> Stiglitz, Joseph E: La Economía del Sector Público, Antoni Bosch, editor s. A. 2da edición Barcelona, 1988, pp74-83.

Cuando los actos de una persona o empresa imponen costos perjudiciales a otras como la emisión de partículas contaminantes de empresas, se denominan externalidades negativas, ejemplo la contaminación de aguas, aire etc, y cuando se producen condiciones benéficas se dice que existen externalidades positivas, ejemplo la señalización vial en carreteras o calles, etc. En ambos casos la acción pública es necesaria, ya que se produce una divergencia entre los beneficios (o costos) privados y los sociales, que deben corregirse, mediante la regulación del estado, ó sea que lo que es provechoso para la empresa privada puede no serlo desde el punto de vista social.

La cuarta situación señalada por Stiglitz es cuando los mercados son incompletos es decir cuando los mercados privados no les interesa suministrar un bien o servicio, aún cuando su costo de suministrarlo sea inferior a lo que los consumidores estuvieran dispuestos a pagarlos, tal caso ha sido en el mercado de riesgos y seguros, ejemplo de seguros de riesgos por terremotos, garantías de deposito bancarias etc.

La quinta es por presentarse fallas en la información, es decir los consumidores tienen información incompleta y asimétrica para la elección de sus preferencias, ya sea porque no esta disponible ó reglamentada para su uso (normas de etiquetado y contenido de los productos), ó solo el estado la produce, en este caso se propone acciones para reglamentar su divulgación y acceso generalizado, lo que se conoce como " las políticas de transparencia del estado", en éste caso, la información se vuelve un bien público.

La última situación por la que el estado debe intervenir en la economía es cuando los niveles de desocupación de trabajadores y maquinas son tan altos y se presentan situaciones de paro y crisis, o de inflación persistente y creciente. Los fallos del mercado no son excluyentes, muchas veces se presentan en forma concatenante o conjuntamente.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## **B. Bienes Públicos o Sociales.**

Si bien las distintas formas en que se producen fallos del mercado justifican la participación del Estado en la economía, son los bienes y servicios públicos suministrados o producidos por el estado lo que la sustentan.

Un bien público o social es aquel cuyo consumo se da en forma conjunta y no excluyente, y se diferencia de un bien privado, por su carácter de que los beneficios derivados de su consumo, no se limita a un consumidor en particular, sino a toda la sociedad en su conjunto.

Tampoco su consumo implica rivalidad alguna ni puede ser fácilmente racionado, ya que el disfrute del bien por un usuario no reduce el consumo del mismo bien por otro individuo; estas características se conocen como la negación del principio de exclusividad y rivalidad (es exclusivo un bien cuando toda persona excepto su adquirente, esta excluida del goce que su uso proporciona), en el caso de los bienes públicos este principio no aplica, los beneficios de los bienes públicos son para todos, no se excluye a nadie por lo que su uso, no se transforman en derechos de propiedad de individuos concretos y el mercado y sus mecanismos de determinación de precios no pueden funcionar.

Los beneficios que obtiene un individuo por el consumo de bienes privados esta cuantificados por el precio del costo que paga por su uso, en los bienes sociales los beneficios están disponibles para todos y en la misma proporción, por lo que los consumidores no pagarán voluntariamente por estos bienes a los oferentes y tampoco revelaran fácilmente sus preferencias personales, ni el grado en que valoran los bienes y servicios públicos, que no son únicos sino diversos.

De esta forma la dificultad en revelar las preferencias reales individuales por los bienes y servicios públicos y la inexistencia de una única solución óptima para todos los consumidores que satisfaga las necesidades sociales, expresan lo complejo y difícil de determinar la oferta eficiente de bienes públicos, así como de

la asignación de sus costes. Lo que ha planteado al gobierno, la necesidad de buscar un mecanismo alternativo al mercado para su determinación, que en sociedades democráticas, el método más viable ha sido el proceso de votación, por lo que la asignación de los recursos y bienes públicos se realiza en un proceso político.

Sin embargo esta distinción entre bienes públicos y privados no es absoluta, ni tajante, es cuestión de grado y depende de los valores comunitarios y de los fines y funciones asignadas al estado. No obstante como no hay exclusión en el consumo de los bienes y servicios públicos, no son necesariamente las empresas privadas las que están interesadas espontáneamente en producirlos, sino que es el gobierno quién debe velar por la provisión de esta clase de bienes o satisfactores y su producción puede corresponder a empresas públicas, como a privadas.

Musgrave diferencia entre la producción y suministro, el hecho de que el estado deba proveer de determinados bienes y servicios, no implica que necesariamente, estos bienes deban ser producidos por el estado. Para este autor el que los bienes públicos o sociales sean suministrados públicamente implica que sean financiados, en forma importante por el presupuesto público, independientemente de la forma de producirlos, y de esta condición de proveedor se derivan las distintas funciones reconocidas tradicionalmente para el Estado.

### **C. Funciones del Estado.**

La fundamentación económica de la intervención del Estado se basa en las insuficiencias del mercado y del funcionamiento del sistema de precios, la acción pública es necesaria para corregir mitigar o complementar la acción desarrollada por el sector privado en el marco de las fuerzas del mercado.

Sin embargo, aparte de este principio de eficiencia en el uso de los recursos o factores productivos, existen otras justificaciones para la acción pública, que se relacionan a las funciones básicas del sector público, las cuales conforme a Musgrave<sup>7</sup>, son las siguientes:

- La función de asignación de recursos, que se refiere principalmente al proceso mediante el cual el gobierno realiza la provisión de bienes y servicios sociales.
- La función de distribución referida a las medidas para modificar la distribución del ingreso producida por el libre mercado, ya que no es la óptima, ni esta se ajusta al concepto prevaleciente de equidad en la sociedad. El modo más directo de instrumentar el ajuste deseado, es mediante los sistemas presupuestarios de gasto e impuestos y de transferencias, (impuestos negativos ó gastos fiscales).
- La función de estabilización orientada a mantener un nivel elevado del empleo, un grado razonable de estabilidad en los precios y una tasa adecuada de crecimiento.

Estas funciones junto con la de **regulación económica** a través del marco jurídico-económico y de las instituciones son consideradas también por otros autores como las funciones básicas del Estado en la economía.<sup>8</sup>

➤ **La función de asignación** se orienta principalmente a la elección óptima entre usos alternativos de recursos, es decir se trata de un problema de costos de oportunidad que el gobierno tiene en el origen y destino de sus recursos.(ingresos-gastos y las necesidades de financiamiento), se busca una asignación óptima entre bienes públicos y privados.

---

<sup>7</sup> Musgrave Richard A y Peggy B: Hacienda Pública, Teórica y Práctica., McGraw-Hill, New York, 1989, pp7-17.

<sup>8</sup> Por ejemplo, Villareal René cita estas funciones haciendo referencia a Samuelson y a Nordhaus, en Liberalismo Social y Reforma del Estado. México en la Era del Capitalismo Posmoderno. Fondo de Cultura Económica, México, 1993, p118.

- **La función de distribución**, se refiere al estado que guarda la repartición de la renta y la riqueza, en una economía de mercado esta depende de la dotación y venta de factores incluyendo las capacidades individuales de generar ingresos (la distribución de talentos, la disponibilidad de oportunidades educativas, la movilidad social) y de la propiedad de la riqueza acumulada o heredada; así como de la estructura de los mercados y precios de estos factores, que en última instancia determinan la productividad del trabajo, del capital y la distribución del patrimonio, de la cual se deriva una cierta distribución, que no necesariamente puede ser la más equitativa y justa.

En una sociedad democrática, el grado de desigualdad que se presenta, puede interpretarse desde varios puntos de vista, en lo económico, se ha aceptado como criterio básico aunque no suficiente, el de la equidad, es decir que el sistema fiscal debe ser equitativo, o sea que cada contribuyente debería aportar su justa parte para sufragar el coste del gobierno, la dificultad radica en definir esa "justa parte".

Para lo cual se distinguen dos líneas de pensamiento: **el principio de Beneficio** y el de **Capacidad de Pago**. El primero contempla que cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos, por lo que no sólo es un criterio impositivo sino también de gasto. El segundo establece que cada contribuyente debe aportar al costo de la administración del gobierno, conforme a **su capacidad de pago** y ésta debe ser **equitativa en términos horizontales**, es decir que personas con la misma capacidad de pago deben pagar lo mismo, y **en términos verticales**, que implica que quién tiene más capacidad de pago debe pagar más.

- **La función de estabilización**. Base del análisis macroeconómico moderno, se orienta a resolver situaciones tanto de paro involuntario, de niveles altos de inflación y de la coexistencia de desempleo e inflación al mismo tiempo, éstas últimas registradas en la década de los sesentas, todas ellas se

presentan por fluctuaciones en la demanda efectiva, que pueden equilibrarse a través de las políticas fiscal y monetaria.

El nivel de empleo y de precios de la economía dependen del nivel de la demanda agregada en relación con la producción potencial ó de plena capacidad valorada a los precios vigentes, el nivel de demanda es función de las decisiones de consumo y de inversión de los agentes económicos, los cuales toman decisiones en función de sus rentas pasadas y presentes, de sus expectativas de ingresos, oportunidades de inversión, etc. Musgrave señala que en esta rama de estabilización se recomienda observar las reglas de la política fiscal compensatoria: A) elevando la demanda cuando predomina el paro, para crear el gasto capaz de absorber la producción de pleno empleo, B) reducir el nivel de demanda si predomina la inflación para que los gastos totales no excedan de la producción factible a los precios corrientes y C) generando la demanda precisa que permita lograr niveles de crecimiento y empleo sin alterar la estabilización de precios.

Si bien estas tres funciones constituyen las finalidades a que deben responder los programas de ingresos y gastos públicos, ellas no son independientes sino que actúan en forma interrelacionada y representan las áreas de análisis de la política fiscal y a las cuales responden instrumentos como los gastos, impuestos y transferencias gubernamentales y endeudamiento.

Tradicionalmente la teoría económica ha asignado a los sistemas tributarios que los impuestos deban establecerse, de tal suerte que cumpliendo con los fines específicos de cada función o rama del estado permitan: la suficiencia tributaria para financiar los bienes y servicios públicos según los esquemas de preferencias individuales y colectivas; redistribuir la renta en el sentido de una mayor equidad y justicia, y generar condiciones de estabilidad en la economía que no generen mayores impactos ni interferencias en la estructura económica, es decir bajo un principio de neutralidad impositiva.

### **1.3 Política Fiscal y Sistema Tributario.**

La política fiscal en la teoría económica se ha definido como el área de política económica que comprende el uso de los instrumentos que forman parte integrante de los presupuestos gubernamentales del gobierno central y estatales, tanto de ingresos como de gastos y sus necesidades de financiamiento, es decir se le debe concebir en un sentido amplio y simultaneo del proceso de ingreso gasto, independientemente de las funciones o atribuciones estatales, su conceptualización debe responder a su carácter instrumental.

#### **1.3.1 Impuestos.**

Los ingresos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o de leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos individuos o entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan, su característica principal es que son transacciones obligatorias de particulares al gobierno y permiten sufragar el gasto de gestión pública.

De acuerdo al Manual de Estadística de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional, un impuesto es toda transferencia obligatoria al gobierno sin contraprestación alguna. En este sentido el FMI establece la distinción entre Ingresos Tributarios provenientes del cobro Impuestos ( Tax Revenues) y de Ingresos No Tributarios que no proviene de impuestos (No Tax Revenues).

Los impuestos sin excepción se componen en su relación de un sujeto o contribuyente, de un objeto que es una base imponible y de una estructura de tasa(o alícuotas) aplicadas sobre la misma. La base es el objeto sometido a la imposición y se expresa cuantitativamente como resultado de valorar la materia imponible.

## **CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS.**

Las clasificaciones de los impuestos son agrupaciones convenidas de acuerdo a criterios establecidos que permiten homogenizar la información estadística para poder establecer políticas y realizar análisis comparativos entre distintas estructuras tributarias o países.

- Una de las primeras clasificaciones ha sido dividir los impuestos específicos y ad-valorem, esta clasificación gira en torno a cual aspecto del bien es imponible, en los específicos el aspecto físico es clave para fijar el monto del impuesto, mientras en los de ad-valorem éste dependerá del valor o precio que se le asigne. Ambas formas impositivas se consideran como impuestos graduales ya que dependen de una graduación de la base imponible, en los específicos esa graduación está expresada en unidades físicas (metros, litros, kilos etc) y en los ad-valorem la base imponible se presenta expresada en términos monetarios como consecuencia de asignarles un precio determinado.
- Se pueden distinguir también en impuestos personales y reales. Los personales son los que se ajustan a la capacidad de pago personal del contribuyente y deben de cubrir todas las fuentes de renta y riqueza que tiene, para definir la base imponible; mientras que los impuestos reales son los que recaen en actividades ó bienes es decir en las compras, ventas o en posesión de las propiedades.
- Desde el punto de vista económico y de aceptación generalizada es la que clasifica a los impuestos en directos e indirectos, siendo los Directos aquellos que aplican inicialmente sobre el individuo, la familia, empresa o entidad, quienes soportan la carga impositiva, donde la base es la renta o el patrimonio de las personas físicas y morales. Los Impuestos Indirectos son los que se aplican en alguna fase del proceso económico producción, ventas y son trasladados finalmente a otra instancia económica.

- De acuerdo a la clasificación propuesta por el FMI, los impuestos se organizan en siete grupos principales: 1) Impuestos sobre Rentas y Utilidades; 2) Impuestos sobre la Nomina ó sobre la fuerza de trabajo a cargo de los empleadores; 3) Impuestos sobre la Propiedad; 4) Impuestos sobre Consumo de bienes y servicios; 5) Impuestos sobre el Comercio y Transacciones Internacionales; 6) Contribuciones a la Seguridad Social, y 7) Otros Impuestos.

### **1.3.2 Sistema Tributario.**

Un sistema tributario implica un conjunto ordenado, lógico y coherente de impuestos, que tienen una coordinación de los diversos impuestos entre sí, del sistema tributario con el sistema económico y con los objetivos de política económica vigente y debe reunir las siguientes características:

- 1. Eficiencia económica y neutralidad.** Se debe evitar perturbar el funcionamiento del mecanismo de mercado, es decir interferir lo menos posible en la asignación eficiente de los recursos. Los impuestos afectan las decisiones básicas de los individuos y de las empresas (consumo, ahorro, inversión, trabajo y ocio etc) la alteración de elecciones de las empresas y los individuos se conoce como el exceso de gravamen o pérdida de bienestar de los agentes económicos, por lo que debe procurarse aplicar el principio de neutralidad impositiva, que implica la menor perturbación económica.
- 2. Equitativo y Justo.** Debe dar un trato equitativo y justo a los diferentes individuos, es decir que la carga tributaria se distribuya en forma equitativa, que cada contribuyente pague su "justa parte", la cual puede verse desde dos principios: El de Beneficio y el de la Capacidad de pago. El de beneficio establece que cada contribuyente pague en función del beneficio que recibe por los bienes y servicios públicos. El de la capacidad de pago

determina que cada contribuyente pague, conforme a su capacidad de pago( generalmente en función de su renta) procurando una equidad horizontal (a rentas iguales pagos iguales) y vertical ( a mayores rentas mayor carga tributaria).

- 3. Sencillez administrativa.** Un sistema tributario debe ser sencillo y fácil en su comprensión para el contribuyente, como en su aplicación para la Hacienda Pública; así como barato en sus costos de administración y de cumplimiento. La simplicidad del sistema permite al fisco lograr una mayor efectividad en su aplicación y al contribuyente alentarle en su cumplimiento.
- 4. Suficiencia y Flexibilidad.** Debe ser capaz de recaudar ingresos suficientes para cubrir los gastos públicos y de responder fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas domesticas como internacionales. Actualmente con la creciente integración de las economías, se ha incrementado la competencia fiscal entre países, reduciendo el margen de maniobras de los gobiernos nacionales en la aplicación de factores altamente sensibles y móviles como son el capital y el trabajo calificado, por lo que debe procurarse que la tasas efectivas de los impuestos sean competitivas.
- 5. Responsabilidad Política.** Debe de ser diseñado para que cada contribuyente conozca qué y para que se están destinando sus pagos, de tal forma que se procure que los gastos públicos respondan a las preferencias de las mayorías.

Los criterios aquí señalados no son independientes y como señala Musgrave "estos y otros objetivos pueden ser utilizados como criterios para valorar la calidad de una estructura tributaria. Los diferentes objetivos no están necesariamente de acuerdo y cuando entran en conflicto se precisa llegar a una transacción (trade off) entre ellos. Así la equidad puede exigir una complejidad

administrativa y puede interferir en la neutralidad, el diseño eficiente de la política impositiva puede interferir con la equidad y así sucesivamente<sup>9</sup>.

Una mayor equidad en el sistema, reduce la resistencia que los contribuyentes tienen a pagar los impuestos, pues se piensa que se tiene un trato injusto, ya que sólo unos cuantos pagan impuestos. La simplicidad permite una mejor comprensión y reduce la resistencia al pago y facilita a la autoridad detectar y sancionar incumplimientos. Una mayor neutralidad y generalidad de un sistema evita abrir oportunidades de evasión y elusión, mientras que buscar la suficiencia y competitividad del sistema permite asegurar los recursos necesarios para la gestión gubernamental y procura evitar que los contribuyentes trasladen operaciones, utilidades o capitales al extranjero.

---

<sup>9</sup>Musgrave A. Richardy Musgrave Peggy B.: Hacienda Pública, Teórica y Aplicada, Quinta edición, McGraw-Hill, España, 1992, p262.

## II.-LOS GASTOS FISCALES Ó TRIBUTARIOS

### 2.1. Origen y Conceptualización.

El concepto de gasto fiscal en la Teoría Hacendaría es relativamente reciente, su paternidad se le atribuye al tratadista norteamericano Surrey Stanley quién según su propia confesión lo utilizó por primera vez en 1967, cuando era Secretario Asistente para Política Fiscal en el Departamento del Tesoro de Estados Unidos de Norteamérica, englobando en su contenido todo genero de exenciones, exclusiones, deducciones y bonificaciones de carácter impositivo, aplicables en principio al Impuesto a la Renta, y con posterioridad ampliados hacia otras formas de imposición de carácter general.<sup>10</sup>

En 1971, Surrey acuña la expresión "Gasto Fiscal" para describir aquellas disposiciones especiales del sistema impositivo que representaban ayudas o incentivos realizados a través del sistema fiscal en orden de alcanzar diferentes objetivos económicos y sociales. Estas medidas que pueden adoptar diferentes formas, exenciones, deducciones de acuerdo a la estructura o sistema impositivo, se proyectan hacia fines similares a los pretendidos por los gastos públicos directos o los programas de empréstitos.<sup>11</sup> Dichos en otros términos, para este autor, el gasto fiscal es un método alternativo adicional de asignación de los recursos públicos, por lo que representa un costo de oportunidad del Gobierno.

Surrey en colaboración con Sunley, señalan que el concepto de gasto fiscal, tiene su antecedente en su aplicación al Impuesto sobre la Renta, considera que este impuesto está formado por dos elementos estructurales. El primer elemento contiene las disposiciones estructurales necesarias para aplicar un impuesto sobre la renta normal, como son: la determinación de la renta neta, el empleo de periodos de contabilidad anuales, la determinación de las entidades sujetas a

---

<sup>10</sup>Surrey Stanley: Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure, Cambridge, Massachusetts. Harvard University Press, 1973, pag vii.

<sup>11</sup> Surrey Stanley: Tax Incentives, Conceptual Criteria for Identification, Lexington Massachusetts, d.c. 1971.

imposición, la gama de tipos y niveles de exención. Estas disposiciones comprenden los aspectos relativos a la renta imponible.

El segundo elemento estructural comprende las preferencias especiales halladas en cada impuesto sobre la renta. Esas preferencias especiales, denominadas a menudo incentivos fiscales o subsidios fiscales, son desgravaciones de la estructura impositiva normal, que se establecen para favorecer una industria, actividad o categoría de personas determinada. Cualquiera que sea la forma que adopten, representan fundamentalmente para el gobierno pérdidas potenciales en la recaudación tributaria, para actividades o categorías protegidas, y para los contribuyentes subvenciones o gastos, u otras formas de asistencia gubernamental efectuados por medio del sistema fiscal.

Para Surrey, el término empleado para este proceso de gastos engranados en el impuesto sobre la renta es "gasto fiscal". En el caso del impuesto sobre la renta, un gasto fiscal puede describirse como un elemento especial del impuesto sobre la renta (como es una exclusión o una exención especial), que representa una desviación deliberada de los conceptos admitidos de renta neta y de la estructurar de tasas impositivas, con la finalidad de influir en el sector privado, en la forma en que actúan a menudo los gastos directos. La forma del tratamiento especial no es decisiva y, en último extremo, lo que importa es que un gasto fiscal es un pago implícito del gobierno efectuado por una disminución en la obligación especial de pagar impuestos. Se trata de una disposición especial de la legislación fiscal que permite a un individuo o a una empresa que lleva a cabo una actividad mercantil específica (esto es, en el caso de un incentivo o un subsidio fiscal) o que sufre una dificultad determinada (esto es en el caso de disminución de los impuestos por dificultades) pagar menos impuestos de lo que le correspondería.

La mayoría de los gastos fiscales son del tipo de incentivos fiscales, que implican un beneficio especial aplicado a la renta como medio de fomentar determinada actividad económica; esa actividad puede ser el aumento de los

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

ahorros individuales de cierto tipo, como son las cuentas de ahorro; o de determinada finalidad, como es la jubilación, o pensión; o para aumentar las inversiones en ciertas industrias o sectores económicos, zonas geográficas del país o del extranjero, o también para apoyar a personas particulares, ó grupos como el ejército o fuerzas de defensa.

Un enfoque similar al expuesto anteriormente se asume por Surrey en otros trabajos posteriores a 1980, en el artículo realizado en colaboración con Mc Daniel,<sup>12</sup> estos autores explicitan que el concepto de gasto fiscal se refiere al hecho de que muchas de las disposiciones de la legislación fiscal son propuestas, no como partes estructurales necesarias de una normativa fiscal, sino como incentivos fiscales o ayudas a los grupos necesitados, en un periodo determinado. Esas disposiciones son por tanto y en definitiva medidas de gasto equivalentes en sus efectos a las disposiciones de gasto directo que favorecen a determinados grupos o que incentivan a formas concretas de actividad y de renta.

Estas definiciones de gastos fiscales tienen como característica común el recurso a un concepto de derogación de una estructura fiscal normal, de referencia, de base o generalmente admitida en cada uno de los países, que beneficia a grupos económicos, por lo que pueden, los gastos fiscales ser transformados en gastos presupuestarios directos.

## **2.2 Naturaleza Jurídica y Características.**

Bajo una estricta consideración fiscal, actualmente las distintas ayudas concedidas a través del sistema tributario de cualquier país, con la finalidad de conseguir objetivos económicos y sociales, se circunscriben al concepto de gasto fiscal y pueden tomar diferentes formas, de acuerdo a la propia estructura tributaria de cada país.

---

<sup>12</sup> Surrey Stanley y Mc Daniel Paul: "The Tax Expenditure Concept and the legislative process" en The Economics of Taxation Michael Editors, Washington, D. C. The Brooking Institution, 1980, pags 123-145.

En términos generales, un gasto fiscal puede definirse como una medida derogatoria de la estructura del sistema fiscal vigente, que concede beneficios fiscales a determinadas sectores productivos o grupos de contribuyentes.

En un plano más concreto son aquellos "beneficios fiscales", a favor de los contribuyentes, que se originan por disminuciones o reducciones autorizadas de la renta bruta; créditos fiscales reducidos de los impuestos por pagar; reducciones en las tasas impositivas e impuestos diferidos ( como la depreciación acelerada).

En el campo jurídico-financiero la conceptualización de los gastos fiscales ha tenido una amplia discusión ya que, los beneficios tributarios que se desprenden del concepto de gastos fiscales, pueden examinarse bajo dos ángulos, desde un punto de vista estrictamente tributario, donde son normas, que exentan la aplicación de los tributos; y bajo un punto de vista de gasto presupuestario, al conceder mayores disponibilidades de fondos a los contribuyentes, es decir tácitamente una trasferencia, que el estado les otorga.

Esta dualidad ingreso-gasto que normalmente tiene lugar en el ámbito de la actividad financiera del estado, en los gastos fiscales no tiene operatividad externa, sino que se produce internamente, de suerte que el resultado de un gasto fiscal consiste en la no-realización de un ingreso público. Por esta razón, se argumentaba en los primeros análisis del concepto, que los gastos fiscales no se podían reconducir directamente al concepto de gasto público, como erogaciones monetarias destinadas al cumplimiento de fines de interés general o colectivo, dado que no existen previamente estos ingresos públicos. Además, los gastos fiscales también ofrecen resistencia en torno a su propia clasificación. Estos gastos no pueden encuadrarse en alguna de las clasificaciones de gastos públicos que la Teoría contempla (clasificaciones por objeto del gasto, funcional o administrativa) porque en realidad responden a varias categorías.

Sin embargo, actualmente en la Teoría Hacendaria se acepta que " los gastos fiscales, presentan una íntima conexión con los ingresos públicos y no puede ser considerados aisladamente, ya que sirven como su fundamento, y además incide directamente en su cuantificación y monto. Y de todos los gastos públicos, aquellos que ofrecen mayor conexión con los ingresos públicos son precisamente, los gastos fiscales, pues en ellos se establece una relación jurídica de derechos en el sujeto deudor de ingresos públicos o sea el contribuyente y acreedor de cantidades de la que es deudora la propia Administración Pública en concepto de gastos fiscales".<sup>13</sup>

Los beneficios fiscales originan una relación jurídica de gasto público, que se desprende de la norma tributaria de origen, y que se traduce en un "no ingreso tributario", por esta razón la delimitación de la relación jurídica de los gastos fiscales se presenta encubierta. De ahí que convenga observar que estos gastos y en su caso, la integración del presupuesto de gastos fiscales, se hayan configurado con un carácter negativo de ingreso público. Al regularse los beneficios fiscales se prevé un ordenado supuesto de no ingreso y a pesar de que la relación jurídica del gasto público no aparece expresamente delimitada, se encuentra implícitamente prevista.

Es evidente que para que tenga lugar ésta relación jurídica con el gasto público, es necesario que previamente se haya producido el hecho imponible del tributo, pues sin el nacimiento de la obligación tributaria, no puede existir una obligación de gasto público en los supuestos de beneficios fiscales.

Una vez emitida la deducción o exención, la obligación tributaria deberá cumplirse en los términos y requisitos que exija la correspondiente Ley Tributaria, para que proceda la aplicación del beneficio fiscal, originándose con ello, una relación de gasto público cuyo objeto o contenido consistirá en otorgarse al sujeto

---

<sup>13</sup> Gonzalez Sánchez Manuel:" Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos "en Presupuesto y Gasto Público, Madrid, no 3, 1980.

pasivo, por ministerio de la Ley, una cantidad que debía en concepto de tributo y que se traduce en un no ingreso público y automáticamente en una disminución de las cantidades disponibles de la Administración Pública. Esa reducción que supone una cantidad extraída de los Presupuestos Generales del Estado e identificada con el ingreso neutralizado por el beneficio fiscal tiene un destino concreto, puesto que las exenciones, bonificaciones, reducciones y demás beneficios fiscales representan cantidades destinadas para fines específicos.

En el ámbito de la actividad financiera, y con una perspectiva interna, el objeto de la obligación se presenta en forma de una prestación tributaria que originaría un ingreso público, pero que por efecto del beneficio fiscal se convierte automáticamente en una cantidad pecuniaria que, por idéntico importe, se concreta en un gasto público. Precisamente, por la confusión automática de derechos que se opera en la combinación sujeto activo de la relación tributaria y sujeto pasivo de la relación jurídica del gasto público y viceversa, da la impresión que se neutralizan los efectos de ambas relaciones, pero realmente no es así, al menos desde un planteamiento jurídico, puesto que ambas relaciones jurídicas llegan a nacer, tienen vida propia y su específica causa de extinción y lo que es más importante producen sus efectos económicos, tanto para el contribuyente como para el Estado.

Esta naturaleza tan particular que adoptan los incentivos fiscales son una extraña mezcla, que afecta a los ingresos gubernamentales en cuanto los disminuye, pero no es un impuesto y es un gasto, en cuanto que la renuncia del ingreso del gobierno supone una inmediata aplicación a favor de quien disfruta del incentivo correspondiente, aunque sea un gasto sin pago, puesto que no exige desembolso efectivo del gobierno. Este carácter híbrido del gasto fiscal le permite obviar la rigurosa disciplina que impone, de un lado, la administración tributaria-impositiva, ó de otro la Intervención presupuestaria y ha sido causa para su poca transparencia dentro de los presupuestos gubernamentales.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

En esta misma línea argumental, la opinión de Braña Pino,<sup>14</sup> para quien los gastos fiscales, entendiéndose por tales la pérdida de ingresos a que da lugar la existencia de beneficios tributarios, son verdaderos gastos públicos, profundiza en la definición de gastos fiscales, atendiendo en primer lugar, a los aspectos jurídicos, la definición que le parece más precisa es la que considera a los gastos fiscales como una declaración del poder legislativo, excepcional y expresa, que impide, por causa justificada y una vez producido el hecho imponible, el nacimiento y realización de la obligación tributaria, es decir el no pagar los montos de impuestos establecidos.

Las características que se desprenden de esta definición y que deberán conformar a todo gasto fiscal son cuatro:

- 1) Legalidad. Deben establecerse y originarse a través de una norma jurídica en el marco impositivo vigente.
- 2) Excepcionalidad. Se debe determinar el periodo de vigencia, tanto en su inicio y los procedimientos o requisitos de su aplicación.
- 3) Declaración expresa, se debe enunciar y dar a conocer a los contribuyentes a través del Diario Oficial de la Federación o el órgano que tenga esta competencia.
- 4) Finalidad. Se debe incluir en su texto en forma clara y sencilla los propósitos u objetivos que se persiguen con las exenciones y estímulos fiscales.

Definición y características que ayudan a diferenciarlos de otras figuras tributarias como la no sujeción, la inmunidad estatal o las condonaciones de deudas.

Aunque la doctrina no se ha puesto de acuerdo sobre la validez de la distinción, existe prácticamente unanimidad en que su aplicación no puede regirse por el principio de analogía, dado que en su utilización, especialmente con fines extrafiscales, ha de tenerse sumo cuidado con los principios de equidad y

---

<sup>14</sup> Braña Pino Javier: "Los Gastos Fiscales: concepto y problemática" en Hacienda Pública Española, Madrid No 72, 1981, pp 87-114

suficiencia tributaria para evitar que, apartándose del principio de capacidad contributiva que debe guiar su concesión, no sólo lleguen a convertirse en privilegios, sino que pongan también en peligro la recaudación impositiva.

Desde una perspectiva económica, su definición en términos más normativos que positivos establece que un gasto fiscal es un pago implícito del gobierno efectuado por una disminución en la obligación específica de pagar impuestos. Se trata de una disposición especial de la legislación que permite algunos individuos o a determinadas sociedades mercantiles específicas pagar menos impuestos de lo que correspondería.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, existe un cierto consenso sobre el concepto genérico de gastos fiscales, sin embargo, es preciso distinguir y precisar la exención, de la no-sujeción tributaria. La exención implica el reconocer el sometimiento al respectivo tributo, aunque después se exente, mientras que la no-sujeción como la propia expresión advierte, hace referencia a los actos, negocios, actividades, comportamientos, etc., situados a extramuros del objeto o materia del gravamen.

Dentro de las exenciones expresamente reconocidas, se establece un grupo con las llamadas exenciones técnicas, o bonificaciones tributarias, que responden al cuadro normal del tributo de que se trate, por ejemplo las que más se han desarrollado son en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: clases de renta, situación familiar, grupos de edad u otras categorías socioeconómicas, que en muchos casos son auténticas no sujeciones, más que exenciones, de ahí, lo polémico para algunos autores, en la clasificación de estas exenciones como gastos fiscales.

Autores como R. Musgrave y P. Musgrave<sup>15</sup> han enfatizado a los gastos fiscales como reflejo de las preferencias sociales, que implican que la definición

---

<sup>15</sup> Musgrave Richard y Musgrave Peggy : Hacienda Pública, Teórica y Practica. New York, McGraw-Hill . Quinta edición, 1984.pp354-356

legal de renta gravable, después de aplicar las exclusiones y deducciones, no coincida con el concepto teórico generalmente aceptado( S-H-S). Y quizá lo más relevante sea que, para estos autores, decidir cuándo algunas partidas de ingresos constituyen gastos fiscales exige determinar, como se calcula ó cuales criterios determinan la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de sociedades.

La definición de la renta personal imponible, apegada al concepto que los economistas Schanz-Haig-Simons ( S-H-S) desarrollaron, señala que la renta personal para efectos fiscales, es la suma algebraica, del valor comercial de los derechos, que el consumidor ejerce en su calidad de tal y de la evolución del valor del conjunto de derechos y propiedades entre el principio y el final del periodo considerado, ó sea, la suma algebraica del valor del consumo y la variación del valor neto de la riqueza.

Sin embargo las bases imponibles en los diferentes sistemas impositivos de los distintos países, no incluyen todas las fuentes de riqueza, sino sólo los incrementos patrimoniales devengados, pero aun no realizados por el sujeto contribuyente y la gran mayoría de los especialistas en la materia admiten que su valoración, tal como la exige el mencionado concepto ideal sería impracticable. Por ello, los incrementos patrimoniales realizados e incluidos en el concepto de renta imponible, por lo general son los procedentes de activos que hubiesen permanecido en propiedad del contribuyente durante un periodo específico (casi siempre en un periodo superior a seis meses), y las exenciones reconocidas generalmente en el concepto son: **planes individuales de pensiones, primas de seguro de vida, gastos de asistencia médica, donativos, becas, ayudas escolares, premios y recompensas, seguro de desempleo, etc.** Y son en consecuencia estas derogaciones de la estructura en el impuesto a la renta, introducidas con fines de incentivo o de ayuda en una situación difícil, **las que constituyen gastos fiscales.** Sin embargo por su carácter no selectivo, puede generar beneficios injustificados para algunos e insuficientes para otros.

De esta forma la acepción amplia que acepta Jonathan Kesselman, en un interesante trabajo <sup>16</sup> donde señala que un gasto fiscal es cualquier forma de incentivo o de ayuda concedida a través del sistema fiscal en lugar de a través de gastos públicos. Los instrumentos típicos incluyen **las deducciones, exenciones, bonificaciones, exclusiones y créditos**. La idea central que subyace en el concepto es que las ayudas o los incentivos concedidos a través de instrumentos fiscales **son análogos a los gastos convencionales o subsidios para alcanzar objetivos similares**.

Por tanto, se argumenta, la pérdida de ingresos impositivos que implican esos instrumentos deben contabilizarse en los presupuestos gubernamentales como gastos fiscales y pueden evaluarse como gastos públicos por los incentivos que ofrecen y por la pérdida de ingresos que suponen. Ahora bien, ello no deriva que los gastos fiscales sean objetables o justificado por sí mismos.

Ese juicio depende de dos fases separadas de la evaluación política. La primera pertenece a la fase normativa de objetivos deseables de política. La segunda corresponde a la positiva del análisis económico de los medios más efectivos para alcanzar esos objetivos. Considerando desde esta perspectiva, el diseño y estimación de los gastos fiscales sirve de poderosa ayuda para quien ha de tomar decisiones de política, los incentivos y las ayudas fiscales reducen los ingresos de la Hacienda Pública. Estos costos en términos de ingresos necesitan ser justificados sobre una base similar a la del presupuesto del gasto público, es decir deben ser sancionados y aprobados por el Congreso de la Unión.

A raíz de la 50ª Reunión del Comité Provisional de la Junta de Gobernadores sobre el Sistema Monetario Internacional del FMI, celebrada en Washington en 1998, se reconoció la importancia de la Transparencia Fiscal para

---

<sup>16</sup> Kesselman Jonathan: "Non-business Deductions and Tax Expenditure in Canada : Aggregates and Distribution" en Canadian Tax Journal , vol xxv, No 2, 1987.

lograr la estabilidad macroeconómica y un crecimiento de alta calidad y buen gobierno, para lo cual los países miembros adoptaron el Código de buenas prácticas sobre Transparencia Fiscal, que establece dentro de sus objetivos fundamentales: 1)Clara definición de funciones y responsabilidades del Gobierno; 2) Acceso del público a la información de las actividades gubernamentales; 3)Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto, y 4)Evaluación independiente que dé garantías de integridad.

En el Código se presenta la declaración de principios y prácticas que los gobiernos deberán adoptar para alcanzarlos y se establece en el Manual de Transparencia Fiscal, la necesidad de incluir dentro de los presupuestos gubernamentales, todas las operaciones gubernamentales de ingreso, de pasivos contingentes y todos los gastos, donde se incluyen los Gastos Fiscales, a través de una Declaración de los principales rubros de Gasto Fiscal o Tributario del gobierno central, que permita evaluar su justificación y significación fiscal, lo cual implica realizar y presentar una estimación del costo fiscal aproximado por tipo de impuesto de cada rubro de gasto tributario, se argumenta que ello permitirá mejorar significativamente la transparencia de la gestión de las finanzas públicas y una mejor gestión de la política tributaria. Con esta declaración se manifiesta la condición de que los países deban formular dentro de sus presupuestos gubernamentales, por lo menos una valoración expresa de este tipo de instrumentos.

### **2.3 Criterios, Taxonomía y Clasificación**

#### **Criterios**

De acuerdo a la experiencia internacional y con base en el reporte<sup>17</sup> realizado por la OCDE, de los catorce países miembros presentados en el estudio, siete de ellos( Austria, Canadá, Bélgica, Francia, España, Estados Unidos y

---

<sup>17</sup> O.C.D.E. : Tax Expenditure, recent Experiences,1996 y 1984.

Portugal) han integrado cuentas de gastos fiscales en sus presupuestos gubernamentales anualmente, la excepción es Alemania que es bianual, mientras que Holanda, Italia y Finlandia que se presenta esporádicamente. Todos ellos han utilizado distintas definiciones conforme a sus sistemas impositivos, teniendo en común la definición de gastos fiscales como derogaciones en la estructura de la legislación fiscal en vigor para programas de gastos con objetivos específicos, realizados a través del sistema fiscal y que se aplican a categorías de transacciones o de contribuyentes suficientemente limitadas, para que sus efectos diferenciales sobre determinados mercados puedan ser identificados y medidos. El Informe añade que por determinadas situaciones como: a) la ausencia de datos y series estadísticas; b) la importancia relativa de los mismos en la estructura impositiva y c) de que simples argumentos teóricos y de técnica fiscal justifican la inclusión o exclusión de algunos gastos fiscales para cada país.

La aplicación de criterios que permitan identificar un gasto fiscal plantea un conjunto de cuestiones teóricas concretas, de las que las más importantes son las siguientes:

- a) **La unidad contribuyente:** en un sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas, la unidad familiar puede ser el individuo, la pareja o la familia. La elección de la unidad es inherente a la estructura fiscal generalmente admitido en cada país; gastos fiscales (o penalizaciones) pueden resultar de derogaciones (positivas o negativas) al principio establecido.
- b) **El grado de integración del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades que debe tomarse como norma:** se puede pretender que el sistema fiscal de referencia contemple la integración completa del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades o, por el contrario, es posible propugnar que es necesario considerar separadamente el sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas y el del impuesto

sobre sociedades. De la decisión que se tome dependerá la forma en que se considerarán los tipos reducidos aplicables a los beneficios distribuidos en los sistemas con tipos diferenciados o las cantidades bonificadas pagadas a los accionistas en compensación del impuesto pagado por las sociedades en los sistemas de imputación.

- c) **La base del impuesto y el ajuste de la misma en función de la inflación:** Conviene saber si la base del sistema de imposición está constituida por las rentas reales o por las rentas nominales. En este último caso, todo ajuste total o parcial para tener en cuenta la inflación puede ser considerado como un gasto fiscal.
- d) **La penalización por la fiscalidad y los gastos fiscales negativos:** los autores que han analizado los gastos fiscales admiten generalmente que las medidas de penalización por la fiscalidad (es decir, la utilización de la fiscalidad para desincentivar acciones de evasión tales como bonificaciones ó condonaciones de penalidades y recargos) deberán igualmente tenerse en cuenta para definir los gastos fiscales.
- e) **El periodo contable:** el periodo contable contemplado por el sistema fiscal de referencia es generalmente el de un ejercicio fiscal o sea anual y los gastos fiscales son, normalmente, valorados para este ejercicio. Sin embargo, las capacidades contributivas pueden distribirse de forma muy desigual a lo largo de un determinado número de años, pudiendo ser necesaria una fórmula que permita establecer una media de las rentas. El problema es saber cómo tratar estas fluctuaciones de las capacidades contributivas y las disposiciones que se introducen en determinados sistemas fiscales previendo el establecimiento de una media de las rentas.
- f) **La realización o hechos imponible:** en teoría, en la estructura fiscal normal, una renta debe ser gravada en el momento en que se

produce en lugar de cuando se ingresa. Según esta concepción, puede haber gasto fiscal si, por ejemplo, los contribuyentes no están obligados a pagar el impuesto sobre una ganancia de capital hasta que ésta no se realiza (lo que la convierte en una forma de préstamo sin interés).

## **Taxonomía**

Como se ha expuesto anteriormente el concepto de gasto fiscal ó tributario en la practica puede ser tan amplio y complejo como la propia estructura impositiva de la cual se deriva, con su correspondiente problemática, no obstante es necesario indicar las diferentes formas admitidas internacionalmente que pueden adoptar los gastos fiscales. En este sentido se presenta la siguiente taxonomía<sup>18</sup>:

- **Exenciones fiscales:** rentas o fuentes de renta no comprendidas en la base del impuesto, se utiliza por todos los conceptos de gastos fiscales que benefician al individuo como asalariado. Este mecanismo de exclusión también caracteriza a beneficios fiscales para el individuo como preceptor de pagos de transferencia de renta (en concepto de jubilación y asistencia pública, por ejemplo) y como inversor (intereses de ahorros para seguros de vida, cuantías mínima de dividendos, etc.)
- **Reducciones fiscales:** cantidades deducidas de la renta bruta para determinar la renta imponible; estas cantidades pueden ser función de la renta bruta positiva o negativamente. Se espera, dado que lo que está implicado es una ayuda dada a los individuos respecto a determinados gastos, que se reduzca el costo para ellos de ese consumo. La forma operativa en un sentido impositivo es tratar al gasto como una deducción. En consecuencia, una parte considerable de los gastos personales se consideran como deducciones de la renta bruta.

---

<sup>18</sup>OCDE., op. cit. p 9.

- **Créditos de impuesto:** implica una deducción no en la base imponible, sino en la cuota íntegra y se utiliza deliberadamente, en lugar de una deducción para eliminar el efecto posterior de dejar que el beneficio impositivo se determine por el tipo marginal de gravamen del contribuyente. También el crédito fiscal permite que cada contribuyente con el suficiente impuesto para absorber el crédito pueda verse favorecido por la deducción del crédito, si ese fuera el caso. Además de este aspecto positivo, el mecanismo del crédito impositivo reúne otro conjunto de ventajas respecto a las deducciones que le hacen más apropiado respecto a otras. Los créditos de impuesto pueden ser recuperables ó no recuperables; cuando el resultado de aplicarlos excede a la cuantía del impuesto, se les califica de recuperables, ya que toda cuantía que exceda del impuesto, se devuelve al contribuyente, en caso contrario es no recuperable. Los créditos de impuesto son, en general, independientes de la cuantía del impuesto y su valor no depende en general del tipo del impuesto al cual el contribuyente está sujeto.
- **Reducciones especiales del tipo de gravamen:** tipo reducido que figura en la tasa ó tarifa del impuesto a favor de determinados grupos o de determinadas actividades
- **Aplazamiento del pago de impuestos:** son cuando se plantean explícitamente algún diferimiento ó plazos en la fecha de pago de la obligación tributaria, con un propósito específico. También en este mecanismo se encuentran los esquemas de inversión que permiten la amortización y depreciación acelerada de las inversiones, se estima que las incentiva, en la medida que implica un aplazamiento del pago del impuesto.

Así, se puede hacer una distinción entre gastos fiscales que reducen la cuantía del impuesto pagado (como la no imposición de una prestación) y los que difieren el pago del impuesto (como las deducciones por amortización acelerada). La no imposición de un elemento de renta se asemeja a una transferencia directa, mientras que una imposición diferida equivale aun préstamo sin interés del

Estado. La mayoría de los gastos fiscales no forman parte de la renta imponible o gravable, puesto que son exenciones autorizadas. Esta exposición elemental de lo que podríamos denominar tipos de gastos fiscales es susceptible de una consideración más profunda.

En principio hay que señalar que existe una evidente unanimidad en que los gastos fiscales pueden operar en los diferentes países, bajo distintas formas como: deducciones, créditos, exclusiones, exenciones, aplazamientos y tipos preferenciales, conforme a las características específicas de cada estructura impositiva de los distintos países. Las exclusiones y las deducciones aplicadas a la amortización acelerada de capital y reservas especiales son los más significativos, mientras que los créditos y aplazamientos son menos frecuentes. Las técnicas o mecanismos más utilizados son principalmente: la exención de la renta bruta y una deducción considerada como una sustracción de la renta bruta al computar la renta gravable.

#### **Clasificaciones de los Gastos Fiscales.**

Expuesto lo anterior sobre los diferentes mecanismos a través de los cuales pueden operar los incentivos fiscales, éstos pueden clasificarse según diferentes criterios. Para Surrey y Stanley, una línea de clasificación general podría dividir los gastos fiscales conforme a los fines de atención: **Incentivos para la Inversión** incluyendo a las actividades mercantiles y los ahorros individuales, **medidas de Asistencia Social** que abarcarían la salud, la educación, la caridad, la ancianidad, el tamaño de la familia y otras análogas.

Otra línea de clasificación analiza los gastos fiscales para **determinar la función económica de las personas** implicadas, como son consumidores, receptores de haberes, sueldos y ganancias profesionales, auto-empleados, receptores de pagos por transferencia o inversionistas. En lo que se refiere a **los incentivos para la inversión**, otro método clasificaría los gastos fiscales en

aplicables a los negocios en general y aplicables a determinadas industrias o estableciendo aquí una división por industrias <sup>19</sup>

También se clasifica los gastos fiscales según los tipos de decisiones económicas sobre las que influyen las disposiciones fiscales. De ahí que los incentivos fiscales se incluyan en tres amplias categorías que reflejan los tres grandes grupos de quienes toman las decisiones económicas: Economías Domésticas, Empresas y gobiernos (estatal y local).

En esta misma línea cabe citar la clasificación de J. Braña<sup>20</sup> atendiendo a los objetivos de los beneficios tributarios, se puede tenerse en cuenta al menos los siguientes tipos de beneficios, en una enumeración puramente enunciativa: a la inversión (empresarial e individual); al empleo; a la localización; al ahorro; en atención a la situación familiar, en atención a los gastos por enfermedad y conexos; a la educación y capacitación profesional; a las obras caritativas a las actividades religiosas y políticas; a los gastos extraordinarios no consuntivos; a determinados bienes por razones sociales (bienes de primera necesidad); por simplificación administrativa; por convenios internacionales; para actuar sobre la balanza de pagos. No se consideran gastos fiscales los supuestos de exclusión de los tributos de todos los entes públicos, centrales ni locales ni tampoco, lógicamente, las exenciones técnicas.

Otra más que es posible mencionar a título orientativo es la ofrecida por Bracewell Milnes Hiskamp, aunque referida a los incentivos fiscales a la inversión. Estos autores diferencian cinco técnicas de aplicación de los incentivos fiscales (exclusión de renta, deducción de renta, deducción de impuesto, aplicación de un tipo reducido y aplazamiento del impuesto) y once medidas concretas de incentivos a la inversión ( depreciación acelerada; bonificación en cuanto a la valoración de los activos para el cómputo del beneficio fiscal; incluyendo métodos

---

<sup>19</sup>aSurrey Stanley y Sunley emil; "Ponencia general ....", Op, Cit , p,160

<sup>20</sup> Braña Pino: "Los Gastos Fiscales: concepto y problemática"...Op, Cit, p,105.

favorables de valoración de las existencias; reservas libres de impuestos; deducciones; pagos a la inversión; cambios en los tipos impositivos; compensación de pérdidas hacia delante y hacia atrás; subvenciones a la inversión; empréstitos baratos; subvenciones vía precios; e incentivos negativos).

Es evidente que se podría presentar otras aportaciones en la misma línea, que no harían sino incidir sobre las ideas básicas ya expuestas. Por ello no se va a profundizar en esta problemática, aunque sí resaltar la importancia de combinar las medidas específicas de estímulos con las formas como se aplican (exclusión, deducción, tipos reducidos, aplazamiento del impuesto, etc.).

La finalización de estas consideraciones previas debe centrarse en el reconocimiento de la existencia de una importante unanimidad del concepto de gasto fiscal, de la existencia de determinadas discrepancias en cuanto a su alcance exacto y, en definitiva, de la complejidad inherente al análisis de los gastos fiscales.

#### **2.4 Métodos de Estimación de los Gastos Fiscales**

Existe consenso en considerar que el costo de los gastos fiscales no puede ser objeto de una valoración directa como en el caso de los gastos públicos, ya que su estimación depende de la estructura de administración del impuesto, de los datos disponibles y de la complejidad de la legislación fiscal vigente. Las cuales condicionan la metodología que pueda aplicarse. Sin embargo conforme al estudio de la OCDE, en los países miembros que reportan gastos fiscales se reconoce que existen tres métodos básicos de estimación de los gastos fiscales <sup>21</sup>:

- A) El de pérdida de ingresos.**
- B) El de las ganancias en ingresos.**

---

<sup>21</sup> OCDE, TAX EXPENDITURES...op .p 14.

### **C) El de los gastos equivalentes.**

**A) El Método de Pérdida de Ingresos.** Los incentivos fiscales constituyen, desde el punto de vista presupuestario, una especie híbrida que ha dado en llamarse gastos fiscales, esto es, gastos que no llevan asociados pagos en efectivo, sino una renuncia de ingresos tributarios por parte del Gobierno. Por otro lado, existe en la teoría fiscal la preocupación por el tema de las reducciones impositivas, en cuanto que son incentivos para estimular las variables claves del crecimiento económico, sin embargo una cesión excesiva de capacidad tributaria sobre la base de unos dudosos efectos y estímulos sobre el esfuerzo laboral, el ahorro y la capitalización puede resultar riesgoso, porque implica una renuncia de recursos que puede ser importante para las Haciendas Públicas, de por sí insuficientes.

Es lógico, en consecuencia que uno de los métodos para estimar el costo de los gastos fiscales sea el de la pérdida de ingresos que los mismos implican. Estas pérdidas pueden definirse como el monto de ingresos fiscales que no se perciben a consecuencia de una disposición determinada. La valoración del costo de una desgravación concreta se realiza **ex.post** sobre la base de una comparación de la legislación en vigor y de lo que sucedería si la disposición en cuestión no existiera. El comportamiento de los contribuyentes que se toma en cuenta es el observado durante el año para el que se efectúa la valoración.

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

**B) El Método de las Ganancias en Ingresos.** La estimación del costo de los gastos fiscales por el método de las ganancias de ingresos es el reverso del

método anterior, es una medida **ex\_ante**..Estas ganancias corresponden al ingreso suplementario que puede esperarse obtener por el Gobierno, si una disposición que prevé un beneficio fiscal concreto fuese derogado. Es decir, que si el método de las pérdidas de ingresos enfatiza la renuncia a ingresos públicos como consecuencia de los gastos fiscales, este método contempla la ganancia de ingresos que se derivaría de la supresión de dichos gastos, anverso y reverso de un mismo problema.

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

**C) El Método de los Gastos Equivalentes.** Este enfoque consiste en estimar el monto de gastos presupuestarios directos que serían necesarios, para obtener una ventaja igual a la que se estima se deriva de la ayuda fiscal, si ésta última se sustituyera por una ayuda financiera directa. Este enfoque es el que se ha utilizado por el Tesoro de USA. se trata esencialmente, de una valoración del costo para los gastos fiscales en vigor, que considera sin cambios el comportamiento de los contribuyentes y de una situación presupuestaria global constante (es decir que, por hipótesis, el gasto fiscal se considera que no afecta al nivel global de la base imponible, en otros términos, que no tiene efecto multiplicador).

De los tres métodos expuestos, el más utilizado ha sido el de pérdidas de ingresos probablemente porque presenta mayor certeza en los cálculos, y se presentan en cifras de flujo de efectivo más que en devengados, con datos

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

- En primer lugar, estimaciones sobre la base de las recaudaciones de impuestos o sobre la base de los derechos reconocidos. Dicho en otros términos, los gastos fiscales pueden valorarse en términos de la incidencia, ya sea sobre las recaudaciones de impuestos en el curso de un ejercicio presupuestario determinado, o sobre los derechos reconocidos. El método de pérdidas de ingresos toma siempre como base los derechos reconocidos, mientras que el de ganancias de ingresos se basa sobre las recaudaciones cobradas de los impuestos.
- En segundo lugar, la valoración de la incidencia para el primer año o a plazo. Es bien sabido que todo ajuste o cambio fiscal requiere de un tiempo hasta que produce su plena efectividad. Por ello, los rezagos que se plantean entre su reconocimiento, aplicación y respuesta deben considerarse para el primer año o al plazo establecido. Más concretamente, el costo para el primer año corresponde a los ingresos suplementarios que se percibirían durante el ejercicio en el que la ventaja fiscal se suprimiese. En cambio la incidencia a plazo es igual al suplemento de ingresos que se percibiría durante el primer ejercicio presupuestario, en el que la supresión de la ventaja fiscal hubiera producido todos sus efectos. Esta distinción se basa en el hecho de que determinados beneficios fiscales (por ejemplo, las disposiciones que prevén una imposición diferida), no producen todos sus efectos hasta después de un año o más, por lo cual deberá considerarse en el cálculo. Esta elección entre la estimación de los costos para el primer año o para el plazo definido, sólo se presentará en el método de cálculo de ganancias.

## **2.5 INCIDENCIA PRESUPUESTARIA**

Cualquiera que sea el método utilizado, un estudio de los gastos fiscales requiere también de evaluar sus efectos macro y micro-económicos desde el punto de vista tributario como de gasto, que en términos fiscales se conoce como su incidencia presupuestaria económica, lo cual hace más compleja y dificulta aún más su valoración, no obstante de ello, resulta conveniente avanzar en su análisis bajo estos dos enfoques a efecto de clarificar su efectividad, en una aproximación muy general se podría señalar los siguientes aspectos:

### **2.5.1 La Insuficiencia de la Hacienda Pública.**

Dos características básicas deben presidir la racionalidad de todo sistema fiscal, por una parte ser un medio de transmisión de recursos del sector privado al público para poder financiar el gasto necesario para la realización de las actividades encomendadas al sector público, y por otra, permitir su utilización instrumental al servicio de los fines de política social y económica, particularmente en disminuir las grandes diferencias en la distribución de la renta y riqueza, y permitir un crecimiento de la economía en condiciones de estabilidad interna y externa.

Es decir, el sistema fiscal debe y puede ser utilizado en forma instrumental al servicio de fines complejos, justificándose en este marco la existencia de los gastos fiscales, como instrumentos de política fiscal, que permiten promover y estimular sectores económicos, sociales, culturales específicos mediante exenciones fiscales.

A nivel macro los gastos fiscales tienen una incidencia presupuestaria, principalmente en el nivel de recaudación impositiva, al entrañar una renuncia a los ingresos tributarios en que la exención se fundamenta, los montos y estructura de ella, se modifican generalmente hacia la baja, que puede generar, y de hecho ha ocasionado en muchos países, insuficiencias crónicas de los ingresos

tributarios, creando situaciones de restricción presupuestaria y en algunos casos altos niveles de déficit, que si son financiados por emisión de dinero, han abierto las puertas a la inflación, con sus conocidos efectos sobre la eficiencia económica.

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

Actualmente es objeto de debate, si los gastos fiscales como medios de la política presupuestaria constituyen un instrumento eficaz para conseguir los correspondientes objetivos macroeconómicos. Se ha comprobado por ejemplo, que la incorporación de las exenciones tributarias a las decisiones de los inversores, no garantizan un cambio directo en la evolución de la inversión, ni de la producción económica. Las inversiones no responden a tasas impositivas sino a tasas de rentabilidad y certidumbre económica. Este y otros ejemplos apoyan la idea de quienes desde el sector público, propugnan la desaparición de los gastos fiscales, argumentando que el costo de oportunidad que el Sector Público acepta ante la reducción de sus ingresos es mayor que los beneficios que se obtienen.

Otro de los principales argumentos generalmente esgrimidos por los defensores de una drástica reducción de los gastos fiscales se basa en la conexión entre éstos, por un lado, y la presión y el esfuerzo fiscal, por otro. El razonamiento es muy simple, si los gastos fiscales implican una renuncia a

ingresos públicos, y teniendo en cuenta su dudosa eficacia, su reducción permitirá elevar la recaudación y por tanto la carga fiscal, es decir, la relación entre las cantidades recaudadas respecto al Producto Interno Bruto, sin incrementar los tipos legales de gravamen. La idea será aumentar dicha presión fiscal, agotando primero las posibilidades recaudatorias mediante la reducción de la evasión y fraude fiscal y de una evaluación y disminución en su caso de los gastos fiscales. Además, este aumento de la presión fiscal puede acompañarse de una reducción del esfuerzo fiscal comparativo en comparación con el realizado por otros países (el Índice de esfuerzo fiscal puede definirse como compuesto por tres sumandos: el esfuerzo distributivo, el laboral y el empresarial).

Sin embargo se requiere una postura más objetiva y racional que, partiendo de una adecuada valoración de los mismos, y de una revisión de su racionalidad económica pueda justificarse su eliminación de forma paulatina ó su sobre vivencia, pese a los costos que originan en términos de cesión de recursos por la Hacienda del Estado y a las desigualdades que por su propia naturaleza discriminatoria motivan en el reparto de la carga tributaria

### **2.5.2 Equidad y Distribución del Ingreso.**

El interés por el impacto redistributivo, tan tradicionalmente subrayado en la política tributaria en el sentido de buscar una mejor equidad y justicia distributiva de las cargas impositivas, en los gastos fiscales cobra mayor relevancia porque los beneficiarios directos están asociados a grupo de contribuyentes que pagan impuestos, mientras que en los países de menores niveles de desarrollo, una gran mayoría de la población se encuentra o por debajo de los umbrales impositivos, ó en lo que se ha denominado economía informal, que por sus características de dispersión, informalidad institucional, ingresos mínimos, complican los sistemas tributarios y generan problemas de evasión fiscal.

Desde otra perspectiva, tratar de remediar la pobreza por medio de gastos fiscales presenta una serie de inconvenientes: la mayoría de los sistemas fiscales prevén la concesión de deducciones a quienes percibe un salario y en la mayoría de las familias pobres los ingresos no son regulares, ni por concepto de salarios. El hecho de recurrir a gastos fiscales para medidas de ayuda social presenta otro inconveniente: la renta de la unidad fiscal puede no ser un elemento de medida apropiado de las necesidades de ayuda de la economía familiar doméstica. Las ventajas concedidas a través de gastos fiscales, bajo la forma de deducciones impositivas, son generalmente regresivas, en el sentido de que su cuantía depende del tipo marginal de gravamen, el cual en un sistema progresivo de imposición aumenta con la renta.

Para Surrey y Sunley<sup>22</sup>, existe una importante relación entre los gastos fiscales y el logro de los objetivos sociales, que se persiguen con ellos, relación que no siempre se consigue adecuadamente, ó resulta contraria respecto al logro del objetivo. Teniendo en cuenta que los sistemas de imposición sobre la renta, generalmente comprenden tarifas progresivas, los gastos fiscales por exención o deducciones afectan a la categoría superior de impuestos. Benefician así, sobre todo a las personas situadas en los niveles altos y mucho menos a los contribuyentes de las categorías inferiores. Ello se aplica también a la estructura del impuesto sobre las personas morales o sociedades mercantiles, si los impuestos sobre las sociedades tienen más de un tipo, o sea se encuentran estratificados como sucede en numerosos países, los más favorecidos son los de los estratos altos.

Por otra parte, un contribuyente necesita en general disponer de rentas imponibles para beneficiarse de esos dispositivos. Como resultado, una persona o sociedad mercantil que no paga impuestos porque está por debajo de los niveles de exención, porque sufre pérdidas actuales o por estar exento de impuestos por

---

<sup>22</sup>Sunrey Stanley : "Ponencia General del XXX Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal"....OP, Cit, pp151-192.

algún motivo, no se beneficiará de los gastos fiscales. Así, por ejemplo, en los casos en que los gastos fiscales tienen un objetivo de asistencia social, la técnica de los gastos fiscales generalmente será contraria al logro de ese objetivo, porque los beneficios en lo que se refiere a la renta corresponderán a los menos necesitados de asistencia. Ello es aplicable a un elevado número de incentivos fiscales.

En el caso de ciertos gastos fiscales puede fijarse como requisito la obtención de un ingreso inmediato de una determinada inversión, y no sólo en términos generales, si la persona quiere beneficiarse del gasto fiscal. A no ser que el objetivo consista en beneficiar sólo a las personas que en la actualidad obtienen resultados económicamente satisfactorios, que en general no es lo que se busca, la técnica usada excluirá también a los que pueden estar más necesitados de la asistencia.

Un aplazamiento de impuestos tiene también un efecto contrario análogo, pues cuanto mayor es el tipo de gravamen, más alto es el préstamo sin interés que recibe el contribuyente en lo que se refiere a la obligación del pago de impuestos representada por el aplazamiento. Y es precisamente por la creciente preocupación por ese efecto inverso de los gastos fiscales, por lo que algunos países están comenzando a utilizar los créditos de impuestos en lugar de las exclusiones o deducciones.

Si bien este método mantiene constante el beneficio fiscal, plantea todavía dos problemas: primero, no beneficia a los no contribuyentes a no ser que el crédito sea reembolsable (abonado incluso aunque no haya obligación de pago de impuestos en lugar de consistir sólo en una compensación sobre una obligación positiva de pago de impuestos); y segundo, plantea el problema de si el propio crédito, que puede considerarse como una fuente de renta exenta de impuestos, debe incluirse en la renta imponible, como sería el caso de un subsidio monetario indirecto.

En esta misma línea, Musgrave también ha enfatizado que las preferencias fiscales ("tax preferentes") no solamente suponen una pérdida de ingresos, sino que también tiene implicaciones para la equidad. La existencia de esas preferencias sería de poco interés, si las reducciones de la base debidas a las preferencias fiscales fueran una proporción fija de la base total de los contribuyentes. En este caso, podrían neutralizarse por los correspondientes tipos más elevados. Pero de hecho, la incidencia de las preferencias varía considerablemente, tanto con respecto a los contribuyentes medios en los diferentes tramos de renta como en relación con contribuyentes concretos dentro de cada tramo. De ahí que se produzcan desigualdades horizontales y verticales. Tomando datos y estudios referidos a USA, dejan constancia de que los citados privilegios fiscales afectan tanto a la equidad horizontal como a la equidad vertical.

El gasto fiscal tiene un efecto regresivo respecto a los ingresos. Esto significa que las desgravaciones aumentan en valor absoluto a medida que la base es más elevada, y al mismo tiempo se incrementa su valor relativo en relación con la base neta. En este sentido, se falsea el mecanismo de la imposición progresiva en cuanto que instrumento de redistribución de renta.

El gasto fiscal es un instrumento al servicio de la política económica, que carece de transparencia, no selectivo que actúa de una forma generalizada y automática, en forma indiscriminada en función sólo del nivel de renta, pudiendo derivarse de estas características, como sucede en la realidad, beneficios injustificados para unos e insuficientes para otros.

### **2.5.3 Incidencia Legal.**

La utilización de una cuenta consolidada de gastos fiscales en el marco de los Presupuestos Gubernamentales, implica una clasificación de estas medidas fiscales, conforme a los beneficiarios de las ayudas, ó a las funciones económicas que se pretende cumplir, ó a ambas a su vez.

La vinculación de un gasto fiscal a una categoría concreta de beneficiarios supone resolver la cuestión de saber sobre quién recae en definitiva la carga del impuesto. Son bien conocidas las dificultades de determinar la incidencia final de la imposición por los efectos de renta y sustitución que registran los impuestos, de ahí, por una conexión argumental lógica, es difícil concretar quién se beneficia finalmente del gasto fiscal.

A veces, la dualidad de beneficiarios se manifiesta claramente. Por ejemplo, las ventajas fiscales concedidas al ahorro invertido en acciones, beneficia a los adquirentes de las acciones reduciendo la cuantía de su renta imponible; al mismo tiempo que incentivan el desarrollo de este tipo de inversión, estas disposiciones facilitan las emisiones de acciones de las sociedades y el reforzamiento de sus fondos propios. Otro ejemplo, el conjunto de deducciones y beneficios fiscales concedidos a los adquirentes y a los propietarios de viviendas representa una ayuda indirecta a la industria de la construcción. Al permitir que la demanda potencial se manifieste efectivamente o que mejore el rendimiento neto de la inversión inmobiliaria, estas medidas permiten una expansión del mercado de la construcción.

Sin embargo, la vinculación de un gasto fiscal a una categoría concreta de beneficiarios requiere, a su vez de analizar las repercusiones que tienen la carga impositiva en la oferta y demanda de los factores y en los mecanismos de formación de los precios y de los salarios y como modifican el comportamiento de los agentes. El agente económico que ha pagado el impuesto puede que repercute la carga del impuesto sobre otros, según una proporción que es muy difícil de medir. La mayoría de los países que establecen cuentas consolidadas de gastos fiscales ha resuelto estos problemas de clasificación imputando la ayuda fiscal al contribuyente que se beneficia de ella directa e inmediatamente ó sea a su incidencia legal.

Con todos estos planteamientos sobre las relaciones entre las técnicas empleadas y los objetivos de los gastos fiscales es de especial relevancia para la problemática de poder clasificar los beneficiarios de los gastos fiscales distinguir distintos niveles:

- En un primer nivel hay una categoría amplia o general de "beneficiarios presuntos", esto es la población objetivo que se visualizo para el gasto tributario, esto es ancianos, ahorradores, propietarios de vivienda etc.
- El siguiente nivel implica el análisis de los grupos o categorías de renta situadas dentro de las cuales recae realmente el beneficio del gasto fiscal, ya sea porque reúnen las condiciones para aplicar los gastos fiscales, o simplemente porque están más informados sobre los estímulos fiscales vigentes.
- Un tercer nivel es el descubrir los beneficiarios económicos finales, teniendo en cuenta los efectos e incidencia en la economía.

La conclusión última de lo expuesto hasta aquí y referido a la problemática de la determinación de los beneficiarios de los gastos fiscales puede referirse en dos ideas. Por una parte, la dificultad de determinar los beneficiarios últimos de dichos gastos, lo que ha llevado a que la mayoría de los países que elaboran cuentas consolidadas de gastos fiscales resuelvan los problemas de clasificación imputando la ayuda fiscal al contribuyente que se beneficia directa e inmediatamente ó sea de una incidencia legal. Y por otra, sin negar la existencia de tales dificultades, hay que admitir que resulta conveniente avanzar en identificar los principales beneficiarios finales, dados los efectos de poca equidad que se pueden derivar de la existencia de los citados gastos fiscales.

#### **2.5.4. Gastos Fiscales Vs. Gastos Públicos.**

Si la anterior reflexión contempla el aspecto impositivo del gasto fiscal, cabe también centrarse en la vertiente gasto del gasto fiscal, aunque sea un gasto sin

erogación. También desde esta perspectiva, la determinación de la incidencia última de los gastos fiscales se enfrenta a los mismos problemas que se enfrentan en la incidencia presupuestaria de los gastos públicos directos, en la medida en que sus efectos finales difieren de su impacto inmediato.

Ahora bien, conviene matizar que la valoración de los gastos fiscales no constituye más que uno de los aspectos concretos del problema de la repercusión. Problemas parecidos se plantean, por ejemplo, para la afectación de los gastos presupuestarios directos en la medida en que su incidencia final difiere de su impacto inmediato. La mayoría de los restantes problemas teóricos y metodológicos expuestos anteriormente pueden también suscitarse con los programas de gastos directos.

Precisamente cuando se trata de fijar la incidencia del gasto público directo surgen complicados problemas. Generalmente, los gastos públicos presupuestarios son divididos en dos categorías: aquellos cuyos beneficios pueden atribuirse para atender a grupos de población específicos y los gastos de "bienes públicos" que no pueden ser atribuidos a un solo usuario. En la primera categoría se incluyen los gastos en educación, carreteras, sanidad, etc., mientras que en la segunda se comprenden los gastos del gobierno en general, defensa nacional, exploración espacial, contaminación, etc. Los beneficios de la primera categoría se asignan generalmente según algún índice de uso; la asignación de esos beneficios supone, fundamentalmente, que los perceptores iniciales reciben los beneficios totales. Pero muchos de esos beneficios se ofrecen por el gobierno como consecuencia de la existencia de externalidades que originan que las valoraciones privadas difieran de las valoraciones públicas. Por tanto, no se justifica teóricamente asignar esos beneficios totalmente a los perceptores directos. Sin embargo, no hay, hasta ahora una alternativa operativa aplicable.

Mayores problemas incluso, se plantean con la asignación de bienes públicos, dado que, por su propia naturaleza, esos bienes no pueden asignarse a los individuos en particular, sino que son de usufructo colectivo. Estos bienes se

asignan, usualmente, según determinados supuestos: por economía doméstica, por distribución de renta y así sucesivamente. La naturaleza arbitraria de esas asignaciones es clara. Ya que las estimaciones de la incidencia del gasto son sensibles a la asignación asumida de bienes públicos, deben necesariamente ser presumida. En todo caso, se señala que los estudios de la incidencia del gasto son útiles en la medida en que ofrecen alguna indicación de la dirección en que realmente el gobierno redistribuye la renta.

Es claro que si estos problemas se plantean para determinar la incidencia de los gastos públicos directos, es fácil coleccionar las dificultades que surgen al intentar precisar los beneficiarios últimos de los gastos fiscales. No obstante, algunos autores como Surrey y Sunley <sup>23</sup>se han manifestado en un sentido concluyente, afirmando que "los gastos fiscales interesan más al contribuyente de elevada renta que al de baja renta, no beneficiándose en absoluto todos los que quedan fuera del sistema fiscal porque sus rentas son demasiado bajas, han tenido pérdidas o están exentos de impuesto por otros motivos. Y algunos estudios empíricos, referidos y realizados en los Estados Unidos de Norteamérica parecen confirmar lo anterior".

Además de la incidencia del gasto, una de las cuestiones más significativas objeto de debate, ha sido lo concerniente a contrastar entre los gastos fiscales y los gastos directos, Todos los países sin excepción conjugan gastos fiscales y gastos directos para alcanzar sus objetivos (se trata de incentivar la productividad, de ayudar a los más desfavorecidos o de redistribuir la renta). Lo importante es saber si los objetivos de un programa tiene mayor viabilidad a través de los gastos fiscales o de gastos directos. De ahí que sea interesante examinar algunos de los diferentes efectos que implica la utilización de unos o de otros que influirán sobre la elección entre los dos.

La transparencia de los gastos fiscales es generalmente menor que la de los gastos presupuestarios directos, lo que puede considerarse como una ventaja

---

<sup>23</sup>Surrey Stanley y Sunley : " Ponencia General del XXX Congreso.....Op,Cit, pp173-175.

o como un inconveniente. Desde el punto de vista político, los gastos fiscales pueden beneficiar a determinados electores —tanto personas físicas como empresas— y facilitar el observar y respetar por parte de los gobiernos, los límites que les son fijados por el Congreso Legislativo, en materia de endeudamiento público, ya que los gastos fiscales o tributarios no serían contabilizados y no presionarían en aumentos al presupuesto de gastos públicos.

Adicionalmente, la ausencia de procedimientos para una revisión regular, puede considerarse como favorable para mantener la subvención por periodos más amplios que los gastos directos que usualmente son anuales, al igual que los presupuestos de egresos. El inconveniente, en contrapartida de esta ventaja, es que la ausencia de transparencia hace más difícil el control de los gastos fiscales, en particular en la mayoría de los países que no pasan revista regularmente al conjunto de ellos, incluso, si en general, estos países vuelven a examinar algunos de estos gastos cuando se propone una modificación de la legislación impositiva como sería el caso de una Reforma Impositiva, en la practica al generarse " derechos" e intereses clientelares de aquellos sectores que se han visto favorecidos por las exenciones fiscales, y cuyas organizaciones, cámaras industriales y sindicatos, habrán de pelear para que no se los sean reducidos ni cancelados, en las nuevas disposiciones de Reforma Fiscal.

Por otra parte, el costo de un gasto fiscal es más difícil de controlar que el de un gasto directo equivalente, pues el valor de la ayuda concedida al contribuyente varía en función de su tipo efectivo de gravamen. Así, un incremento de los tipos del impuesto sobre la renta aumenta en general el costo de un gasto fiscal. Además, puede ser más difícil que los gastos fiscales beneficien al grupo al que la ayuda se destina.

Los gastos fiscales pueden aparecer más flexibles que los gastos presupuestarios directos, en primer lugar porque permiten a las personas físicas o a las empresas fijar ellas mismas el nivel de ayuda que debe recibir una actividad

concreta, a diferencia de los gastos públicos en los que el estado fija las cuantías de ayuda. En segundo lugar, porque los esquemas que pueden utilizarse en los gastos fiscales son diversos, a través de créditos de impuesto recuperables, deducciones, exenciones etc. Otra ventaja de las ayudas concedidas a los grupos de bajas rentas mediante el sistema fiscal es su carácter automático, si bien este carácter es relativo, ya que mientras que un gran número de economías domésticas que tienen derecho a prestaciones en especie pueden no hacer las gestiones necesarias para cobrar estas prestaciones.

La comparación de los gastos fiscales y de los gastos directos pone de manifiesto lo difícil que es obtener un juicio de valor general sobre los méritos respectivos de unos y otros en cuantos instrumentos de política gubernamental. Esto depende, entre otras cosas, de los objetivos de la acción emprendida, del tipo de gastos fiscales y de los gastos presupuestarios directos utilizados, de las características del sistema de imposición sobre la renta y de la estructura administrativa del país.

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

Al ponderar los argumentos a favor y en contra de los gastos fiscales, anteriormente sintetizados, se observan posturas disconformes que oscilan desde la sustitución máxima de los gastos fiscales por gastos directos en determinados supuestos. En este sentido, cabe mencionar dos tendencias: la que aboga por la

supresión del gasto fiscal y la que ante la evidencia de su existencia, se inclina por su análisis y control.

## **2.6 Transparencia Fiscal y Presupuesto de Gastos Fiscales.**

En el orden mundial existe una preocupación y movimiento tendiente a que las transacciones gubernamentales y la exposición de los estados contable financieros del sector público sean claros suficientes, confiables y oportunos para todos los usuarios. La necesidad pública de información, sostenida por el Fondo Monetario Internacional (FMI) es incuestionable, se requiere por parte de las sociedades democráticas, monitorear las cuentas de finanzas públicas, con un criterio de desempeño y rendición de cuentas para los gobiernos gubernamentales que exige se transparenten todas las operaciones que comprometen capacidades ó recursos públicos.

Las reglas de transparencia acordadas en el pleno de la 50<sup>a</sup> Reunión del Fondo Monetario Internacional (FMI), señalan la inclusión dentro de los presupuestos gubernamentales de todos los gastos, ingresos y pasivos incluyendo los contingentes. Dentro de los gastos incluyen expresamente a los gastos fiscales ó tributarios, los cuales comprenden: exenciones de la base tributaria, deducciones autorizadas de la renta bruta, créditos fiscales deducidos de los impuestos por pagar, reducciones de las tasas impositivas e impuestos diferidos (como la depreciación acelerada) y que deben ser incluidos, en el presupuesto, ya sea como un presupuesto de gastos fiscales ó como una declaración de los principales rubros de gastos tributarios.

Se recomienda como práctica óptima el declarar un estimado del costo fiscal aproximado de cada rubro de gasto tributario, una declaración expresa de su justificación y significación fiscal ya sea para el nivel gobierno central o si son factibles también en los estatales.

El presupuesto de gastos fiscales tiene como propósito que la Administración, el Poder Legislativo y la opinión del país conozcan, con la misma precisión que los gastos públicos autorizados en el presupuesto ordinario, los gastos fiscales, esto es, aquellas disminuciones en los ingresos públicos debidas a las disposiciones del sistema tributario con las que se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes.

En tal sentido, el Presupuesto de Gastos Fiscales deberá identificar, clasificar, y cuantificar todas las exenciones, deducciones, desgravaciones o ventajas fiscales concedidas por el sistema tributario. Ese presupuesto, debería prepararse, al igual que el presupuesto ordinario, por una unidad administrativa de la Hacienda, acompañando al presupuesto de gastos fiscales del correspondiente estudio sobre la pertinencia y oportunidad de esos gastos públicos de carácter fiscal. El presupuesto de gastos fiscales discurriría a partir de aquí en forma paralela al presupuesto ordinario: se presentaría con él para su estudio por el Poder Legislativo, se discutiría públicamente, se aprobaría, se administraría, se juzgaría y se evaluaría finalmente. En definitiva, se identifican cuatro ventajas decisivas que podrán seguirse de la adopción del presupuesto de gastos fiscales:

- a) **La ventaja de la transparencia y divulgación:** la generación y difusión de información clara veraz y oportuna sobre la administración y gestión pública ha sido siempre una necesidad tanto para sustentar las decisiones y previsiones de la política gubernamental, como para orientar y regular a los agentes económicos y público en general. Conocer con cuanto se cuenta, como y en qué se gasta permite a la sociedad una mejor apreciación de la gestión pública y una mayor conciencia. La publicidad y el escrutinio es al sector público lo que la competencia al sector privado, permite un mejor y más eficiente desempeño. La ignorancia de los gastos fiscales es la mejor garantía de su ineficacia. El presupuesto de gastos fiscales revelaría las cifras que hoy se ignoran o se estiman con dificultad.

- b) **La ventaja de la racionalidad:** los análisis rigurosos de los incentivos fiscales pueden explicar las deficiencias de su administración pero no ayudarán a evitarlas mientras no se les conceda la oportunidad administrativa y política para su utilización. Los exámenes anuales del presupuesto de gastos fiscales concederían esa oportunidad de utilización a los estudios sobre los incentivos, pudiendo elevar así el nivel de la discusión de su eficacia y justicia favoreciendo, consecuentemente, su empleo razonable por el sistema tributario.
- c) **La ventaja política asociada al cumplimiento del principio de competencia presupuestaria.** Este principio clásico sigue siendo hoy como ayer el centro de la política tejida en torno al presupuesto. La vigilancia y la disciplina del gasto público exigen, en efecto, su conocimiento, su discusión y su aprobación por el Legislativo. No deja de ser curioso, sin embargo, que los distintos Parlamentos, tan celosos de sus competencias, dejen hoy escapar a su análisis partidas que representan altos porcentajes del presupuesto corriente, que es lo que, a veces, se deja de percibir por los gastos fiscales. Hacer visible este presupuesto de gastos fiscales constituye el mejor servicio que puede prestarse, en la actualidad, a favor del más antiguo y respetado oficio del Legislativo: aprobar y controlar el gasto público.
- d) **La ventaja de facilitar la práctica de la Reforma Fiscal.** La complejidad de la imposición, su poca equidad y neutralidad, los límites que la competitividad internacional impone en tasas y tipos de impuestos que actualmente se presentan para establecer estructuras con tipos impositivos progresivos, conlleva a acotar los márgenes de viabilidad y el logro de una suficiencia financiera o una mayor flexibilidad en los sistemas tributario, que se consideran reiteradamente como fines básicos para orientar la práctica de la reforma fiscal. Muchos de estos objetivos son inalcanzables sin modificar la estructura impositiva, pero en muchas ocasiones esta alteración de la estructura fiscal exige cambiar los gastos fiscales actuales. El presupuesto de gastos fiscales facilita el camino de la reforma en cuanto

muestra las consecuencias de la legislación tributaria vigente y denuncia sus concesiones y sus lagunas, y permite con ello facilitar las acciones de fiscalización, así como ampliar la base contributiva y racionalizar las decisiones futuras de los gastos fiscales.

En general, todas las aportaciones sobre el presupuesto de gastos fiscales se centran en destacar, por una parte, las dificultades de su elaboración y, por otra aunque parezca paradójico, las ventajas que se derivan de la adopción de tal tipo de presupuestos. Efectivamente en lo que concierne a las dificultades que la confección de un documento de este tipo presenta destacan las de orden metodológico y estadístico-contable, que es preciso tener en cuenta como paso previo para su diseño.

La primera cuestión a resolver hace referencia al propio concepto de gasto fiscal que debe de apegarse al sistema tributario vigente; a identificar los beneficios fiscales derivados de las reducciones impositivas, tanto en el ejercicio fiscal correspondiente como sus efectos que suelen extenderse a varios ejercicios; y a la cuantificación y valoración de los mismos que permita expresar el costo del sacrificio fiscal que tienen estas exenciones..

Y frente a las citadas dificultades, se enfatizan las ventajas de la adopción del presupuesto de Gastos Fiscales que supone: Dar integralidad y racionalidad a las asignaciones presupuestarias y ampliar el campo de las elecciones en materia de hacienda pública. Respecto al primer aspecto, al permitir comparar los objetivos fijados, los resultados alcanzados y los costos asumidos, se facilita las previsiones que habrán de presentarse en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

En lo que concierne a la ampliación del campo de las elecciones en materia de hacienda pública, éstas pueden ampliarse, gracias a una percepción más precisa de la naturaleza y del efecto de los gastos fiscales, en el terreno de la fiscalidad al otorga mayores elementos de sustento para su aplicación conforme a la ley. Otras posibilidades son la reconsideración de determinados gastos fiscales; el reforzamiento ó la creación de otros; la complementación de programas con la finalidad de conseguir un objetivo determinado, de gastos presupuestarios y

gastos fiscales; y la identificación de una falta eventual de coherencia entre incentivos de origen diferente. El presupuesto de gastos fiscales permite determinar el grado de simplicidad o complejidad del sistema fiscal en función, precisamente, de la propia existencia de los gastos fiscales, y apuntar líneas de reforma.

- Los gastos fiscales son un medio para los gobiernos, para realizar su actividad y debe ser objeto de los mismos procedimientos de valoración y de control que los que se aplican a las ayudas públicas concedidas bajo la forma de gastos directos.
- Un análisis de la política gubernamental en cualquier terreno es más eficaz si todas las formas de intervención (gastos fiscales, gastos directos, medidas de regulación, etc.) se tiene en cuenta y si el costo de los gastos fiscales y de los gastos directos se evalúan con técnicas presupuestarias análogas.
- El control de los gastos públicos corre el riesgo de ser menos eficaz en la medida en que los gastos fiscales no son identificados y pueden fácilmente ser sustituidos por gastos directos.
- El presupuesto de gastos fiscales facilita una nueva perspectiva para valorar la esencia, contenido y significado de cada gasto fiscal en concreto y determinar, en consecuencia, en qué medida los gastos públicos directos pueden ser una alternativa válida a los gastos fiscales.
- El presupuesto de gastos fiscales también ofrece un instrumento para valorar nuevas propuestas de incentivos fiscales.
- El presupuesto de gastos fiscales facilita la discusión sobre la justicia y eficacia de los incentivos fiscales, a la vez que permite un mejor conocimiento de lo que se gasta y un mayor control, en definitiva, del gasto público.

La adopción de un presupuesto de gastos fiscales constituye una decisión inevitable y no sólo por la propia configuración del gasto fiscal como gasto público realizado a través del sistema fiscal, que ya es una razón suficiente por sí misma,

sino por las ventajas que se pueden obtener de tal tipo de presupuesto desde la óptica de la discusión de la justicia y eficacia de los incentivos fiscales, de su reconsideración en función de su importancia cuantitativa y cualitativa en cualquier sistema fiscal, y de su necesario control.

## **CONCLUSIONES.**

De lo expuesto en este capítulo se obtienen las siguientes conclusiones:

1. El concepto de gasto fiscal puede tener una acepción amplia o restringida de acuerdo a la estructura impositiva particular de cada país. Desde una perspectiva científica debe optarse por la primera, el gasto fiscal debe definirse como una medida derogatoria de la estructura del sistema fiscal (considerada como la norma) que concede un régimen fiscal favorable a determinadas actividades o grupos de contribuyentes.
2. Para la OCDE los gastos fiscales han de considerarse como gastos públicos efectuados a través del sistema fiscal con la finalidad de conseguir objetivos económicos y sociales. Sin embargo, en la práctica, los países utilizan una definición distinta de gastos fiscales según su sistema fiscal.
3. Conforme a su definición más aceptada y generalizada en los países que han formulado Presupuestos de Gastos Fiscales y presentados en sus Presupuestos Gubernamentales, son aquellas exenciones, bonificaciones, reducciones y desgravaciones de la estructura propia del impuesto, que concede un régimen fiscal favorable a determinadas actividades económicas o a contribuyentes con objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales.
4. La naturaleza jurídica-económica tan particular que caracteriza a los gastos fiscales, de ser un cuasi-impuesto sin ingreso y un gasto sin erogación pecuniaria, refleja la complejidad del propio concepto y su dificultad para valorarlo tanto en sus costos fiscales como en su incidencia legal y económica.

5. Los gastos fiscales a nivel macroeconómico repercuten directamente en la capacidad y volumen de recaudación de las administraciones públicas, reducen la base y tasas efectivas impositivas, por lo que presentan un costo de oportunidad en la asignación de recursos públicos. Mientras que para el contribuyente es un derecho que le otorga el estado para la disminución de su carga tributaria, por lo que representa un beneficio o subvención implícita que difícilmente aceptará que se le cancele.
6. Se argumenta que los gastos fiscales en la modalidad de exenciones, deducciones y bonificaciones benefician más a los grupos de contribuyentes de altos ingresos, que a los de niveles bajos, ya que el beneficio fiscal está en función de las bases como montos y tasas impositivas, por lo que el principio de equidad y neutralidad impositiva se ve afectada y a mayor tratamiento preferencial, mayor brecha en la equidad.
7. Existe una tendencia en las economías de los países occidentales de valorar los gastos fiscales y sustituirlos por programas de gastos públicos directos, con los cuales se controlarían de mejor forma las ayudas y permitiría focalizar la población o sector y evaluar sus resultados.
8. Actualmente existe una preocupación a nivel internacional para que las administraciones públicas elaboren un Presupuesto de Gastos Fiscales que permita transparentar los costos fiscales inherentes a su sistema tributario, para lo cual se propone como ventajas claras derivadas de su adopción las siguientes:
  - a) El presupuesto de gastos fiscales por tipo de gravamen y sector económico o social y el análisis de sus principales esquemas operativos es un instrumento necesario en el análisis de la política fiscal de cada país.
  - b) El presupuesto de gastos fiscales permite determinar el grado de simplicidad o complejidad del sistema fiscal en función, precisamente, de la propia existencia de los gastos fiscales y apuntar líneas de reforma fiscal.
  - c) El presupuesto de gastos fiscales facilita una nueva perspectiva para valorar la esencia, contenido y significado de cada gasto fiscal en concreto

- y determinar, en consecuencia, en qué medida los gastos públicos directos pueden ser una alternativa válida a los gastos fiscales.
- d) El presupuesto de gastos fiscales también ofrece un instrumento para valorar la eliminación de aquellos que son poco efectivos y en su caso de nuevas propuestas de incentivos fiscales.
  - e) El presupuesto de gastos fiscales facilita la discusión sobre la justicia y eficacia de los incentivos fiscales, a la vez que permite un mejor conocimiento de lo que se gasta y un mayor control, en definitiva, del gasto público.
  - f) El presupuesto de gastos fiscales se considera como un paso previo a cualquier Reforma Fiscal, porque permite analizar la legislación tributaria vigente, denuncia sus concesiones y lagunas y permite con ello facilitar las acciones de fiscalización, a efecto de ampliar la base contributiva y racionalizar las decisiones futuras de los gastos fiscales.

9.- Un análisis de la política gubernamental en cualquier terreno es más eficaz si todas las formas de intervención (gastos fiscales, gastos directos, medidas de regulación, etc.) se tiene en cuenta y si el costo de los gastos fiscales y de los gastos directos se evalúan con técnicas presupuestarias análogas.

## DESGRAVACIONES FISCALES Y GASTOS FISCALES EN DETERMINADOS PAISES

PAIS	AUSTRALIA	AUSTRIA	CANADA	FRANCIA	ALEMANIA	IRLANDA	PORTUGAL	ESPAÑA	REINO UNIDO	USA
Primera exposición	Presupuesto de 1981-1982	Informe anual sobre las ayudas 1979	1979 Actualización regular en la presentación presupuestaria	Ley de 1981. Anexo al Proyecto de Ley dirigido al Presupuesto	Primera publicación en 1959. Ley de 1967 exigiendo la publicación de Informes bianuales sobre las ayudas directas y las ayudas fiscales	Informe anual de las autoridades fiscales.	1980	Ley de 1978. Presentación anual al Parlamento	Primer informe en 1979. Lista del conjunto de los gastos fiscales publicada en un Libro Blanco anual.	Presupuesto anual de gastos para 1968. Ley de 1974. Informe anual incluido en el Presupuesto Federal.
OBLIGACION LEGAL	NO	SI	NO	SI	SI	NO	NO	SI	NO	SI
CAMPO DE COBERTURA	Impuesto federal sobre la renta, sobre las ventas y sobre los salarios a cargo del empleado	Impuestos federales	Impuesto sobre la renta y sobre sociedades; Impuestos sobre las ventas y consumos específicos del Estado federal.	Impuestos directos e indirectos del Estado.	Conjunto de impuestos federales y determinados impuestos de los Länder.	Impuesto sobre la renta y sobre sociedades de la Administración Central	Impuesto sobre la renta únicamente.	Impuestos directos e indirectos de la Administración Central.	Impuestos directos de la Administración Central.	Impuestos sobre la renta y sobre sociedades del Estado Federal.
CONTENIDO	160 gastos fiscales	Análisis detallado de los principales ayudas fiscales y vinculación con los gastos presupuestarios.	220 gastos fiscales. Datos cifrados y descripción de las principales disposiciones.	350 gastos fiscales. Datos analíticos y descripción de las principales disposiciones.	Análisis detallado de 122 gastos fiscales y relación con los gastos directos.	Lista y evaluación de los principales desgravaciones fiscales.	Lista y evaluación de los principales gastos fiscales	Lista de los principales gastos fiscales	Análisis de los 108 gastos fiscales. Datos cifrados y descripción de las principales disposiciones.	Análisis de 87 gastos fiscales. Datos cifrados y descripción de las principales disposiciones.
CLASIFICACION	Por función	Por tipo de impuesto, de función y de beneficiario	Por objetivo, por beneficiario y por categoría de impuesto	Por objetivo, por beneficiario y por categoría de impuesto	Por objetivo, por beneficiario y por categoría de impuesto	Por categoría de impuesto	Por categoría de impuesto y por función	Por categoría de impuesto y por función	Por categoría de impuesto	Por categoría de impuesto y por función.
VALORACION	Valoración periódica. No totalización.	Valoración y agrupación anuales.	Valoración periódica. No agregación.	Valoración anual. No agrupación	Valoración bianual. Agrupación por sector económico general.	Valoración Anual. No totalización.	Valoración Anual. Totalización.	Valoración Anual. Agregación.	Valoración Anual. No agregación.	Valoración anual por elemento. Agregación.
REGLAS DE VALORACION.	Pérdidas de ingresos y ganancias en ingresos en términos de derechos reconocidos	Pérdidas de ingresos en términos de derechos reconocidos.	Pérdidas de ingresos en términos de derechos reconocidos.	Generancias en ingresos en términos de recaudaciones de impuestos	Pérdidas de ingresos en términos de derechos reconocidos.	Pérdidas de ingresos en términos de derechos reconocidos	Generancias de ingresos en términos de recaudaciones de impuestos.	Generancias de ingresos en términos de recaudaciones de impuestos	Pérdidas de ingresos en términos de derechos reconocidos	Equivalencias en gastos y pérdidas de ingresos en términos de derechos reconocidos.

**CON  
ORIGEN**

**TESIS CON  
FALTA DE ORIGEN**

## **BIBLIOGRAFÍA.**

- (1) Astudillo Moya Marcela: "Algunas Consideraciones sobre la nueva Hacienda Pública Distributiva", *Momento Económico* No. 119, enero-febrero 2002.
- (2) Ayala Espino, José Luis: *Economía del Sector Público Mexicano* UNAM, 1997.
- (3) Belmares Sánchez Javier: *Bitácora Fiscal Básica*, 2003, Leyes, Reglamentos y Correlaciones. ISR, IVA, IMPAC, CFF, IEPS, ley de Ingresos y Otras. Gasca Sicco, 2003.
- (4) Bergman Marcelo: "La capacidad de recaudar Impuestos del Gobierno Mexicano ¿El Tema Previo a la Reforma Fiscal? y "Los Impuestos en México: ¡Quién y cómo se pagan?". Programa de Presupuesto y Gasto Público, CIDE, 2002.
- (5) Braña Pino Javier: "Los gastos fiscales: concepto y problemática", en *Hacienda Pública Española*, Madrid, No. 72, 1981.
- (6) De Blas López Alberto: "Los Gastos Fiscales. UN análisis previo. "INJEF- Información Jurídica, Económica y Fiscal, 2002.
- (7) Fuentes Quintana Enrique: "Prólogo" a "Incentivos Fiscales a la Inversión Privada", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- (8) Gil Díaz Francisco y Thirsk Wayne: "La prolongada reforma fiscal de México" en *Gaceta de Economía*, Suplemento, Año 5, Núm. 9, 1997.
- (9) González Sánchez Manuel: "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", en *Presupuesto y Gasto Público*. Madrid No. 3.
- (10) Kaldor Nicholas "Las Reformas al Sistema Fiscal en México" en la *Economía Mexicana*, selección de Solís Leopoldo, Fondo de Cultura Económica, 1973.
- (11) Kesselman Jonathan: "Non-Business Deductions and Tax Expenditures in Canada: Aggregates and Distribution", en *Canadian Tax Journal*, vol. XXV, No. 2 marzo-abril, 1987.
- (12) Musgrave Richard y Musgrave Peggy: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. New York, Mac Graw Hill Book Company, 5ª Edición, 1984

- (13) Napoleón Claudio: *El Pensamiento Económico en el Siglo XX*, Edit. Oikos-Tau, S.A. Ediciones, España, 1968.
- (14) OCDE: *Tax Expenditures, Recent Experience 1996 y Tax Expenditures A Review off Issues and Country Practices*. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1984.
- (15) Peacock Alan y Shaw GK: *La Teoría Económica de la Política Fiscal*, Fondo de Cultura Económica, Segunda Edición, 1989.
- (16) Reyes Tepach Marcial: "Problemas Estructurales del Sistema Impositivo y Propuesta de Reforma Tributaria en México". Servicio de Investigación y Análisis, División de Economía y Comercio, Cámara de Diputados, 2003.
- (17) Stiglitz Joseph E.: *EL Malestar en la Globalización*, Taurus, Alfaguara S.A., 2002.
- (18) Stiglitz Joseph E.: *La Economía del Sector Público*, Antonio Bosch Editor, 2ª Edición, Barcelona, 1995.
- (19) Surrey Stanley: "Tax Incentives, Conceptual Criteria for Identification and Comparison with Direct Government Expenditures", en "Tax Incentives", Lexington Massachusetts, D.C. Heath and Company, 1971.
- (20) Surrey Stanley: y Mc Daniel Paul: "The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process", en "The Economic of taxation", Michael Editors, Washington, D.C. The Brooking Institution, 1980.
- (21) Surrey Stanley y Sunley Emil: "Ponencia General del XXX Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal" en *Cashiers de Droit Fiscal Internacional*. Netherlands, Vol. LXI, 1976.
- (22) Villarreal René: *La Contrarrevolución Monetarista, Teoría, Política Económica e Ideología del Liberalismo*, Océano Ediciones, 1983.
- (23) Villarreal René: *Liberalismo Social y Reforma de Estado, México en la Era del Capitalismo Postmoderno*, Fondo de Cultura Económica, 1993.