

# Discrecionalidad y falta de regulación: el origen de los privilegios fiscales

Privilegios **Fiscales**

## **Discrecionalidad y falta de regulación: el origen de los privilegios fiscales**

Esta publicación fue sometida a un proceso de lecturas especializadas conforme a los criterios editoriales de Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A. C.

### **Autor**

Fundar, Centro de Análisis e Investigación A. C.

Iván Benumea

Ana Belén Martínez Saldivar

Emmanuel Ramírez

### **Cuidado editorial y proofreading**

Claudia de Anda

Claudia García

### **Diseño editorial**

El Recipiente

### **Corrección de estilo**

El Recipiente



© Fundar, Centro de Análisis e Investigación A. C.  
Cerrada de Alberto Zamora 21, Col. Villa Coyoacán,  
Del. Coyoacán, C.P. 040000, Ciudad de México

Primera edición: mayo 2021

Hecho en México

### **Forma recomendada de citar.**

Benumea, et al. 2021. *Discrecionalidad y falta de regulación: el origen de los privilegios fiscales*.  
Fundar, Centro de Análisis e Investigación, 27 pp. Ciudad de México.

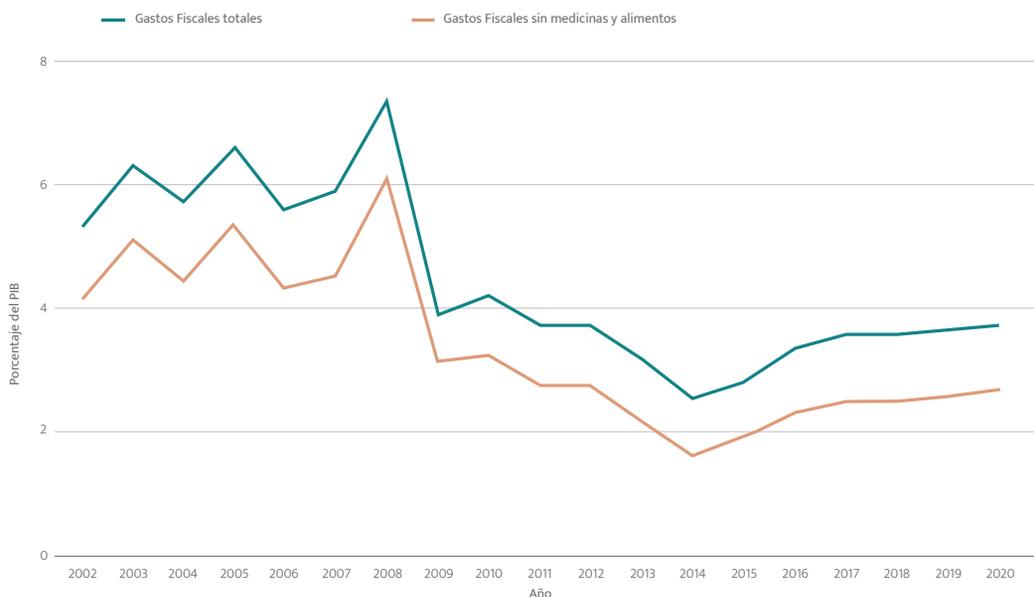
# Discrecionalidad y falta de regulación: el origen de los privilegios fiscales

## Introducción. Aspectos generales y buenas prácticas regulatorias de los gastos tributarios

Los gastos tributarios son políticas económicas y sociales, implementadas a través de las normas tributarias, que se caracterizan por permitir que las empresas y las personas físicas paguen menos impuestos. Estas herramientas de políticas públicas, sin embargo, suelen traer consigo más desventajas que beneficios, y el marco legal e institucional es, con frecuencia, poco claro y desarrollado.

La aprobación, implementación y evaluación de los gastos tributarios deberían cumplir con ciertos estándares para evitar cualquier tipo de abuso; sobre todo porque estas herramientas de política pública suelen beneficiar a las personas contribuyentes de mayores ingresos y porque representan anualmente pérdidas recaudatorias muy importantes para el Estado. En México, dichas pérdidas provocadas por estas políticas han variado a lo largo de los años. En 2014, los gastos tributarios representaron un mínimo histórico de 2.47% del Producto Interno Bruto (PIB), y en 2008 un máximo de 7.4%. (Ver Gráfica 1).

Gráfica 1. Gastos tributarios como porcentaje del PIB. 2002-2020



Fuente: Presupuesto de Gastos Fiscales(PGF) 2002-2020

Los gastos tributarios suelen justificarse como instrumentos indispensables para impulsar el crecimiento económico. Sin embargo, como se explica a lo largo de este documento, una vez creados, las autoridades no tienen la obligación de demostrar sus resultados. Además, estos gastos cuentan con pocos mecanismos de rendición de cuentas, lo que ha dado pie a que se implementen de manera injustificada y en contra de las normas constitucionales.

De acuerdo con instituciones internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>1</sup> y el Fondo Monetario Internacional (FMI)/Banco Mundial,<sup>2</sup> los gastos tributarios cuya finalidad sea estimular la inversión deberían:

1. Ser proporcionados únicamente a través de normas tributarias aprobadas por el Poder Legislativo.
2. Ser promulgados y gestionados por una sola dependencia, idealmente el Ministerio de Finanzas en coordinación con otras autoridades.
3. Los criterios para la concesión de este tipo de incentivos deben estar claramente definidos, y garantizar la transparencia y la rendición de cuentas.

Por otra parte, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Oxfam International también han recomendado que las normas que regulen los incentivos fiscales incluyan una declaración

clara de objetivos, y sean justificados con base en un análisis de su costo-beneficio. Además, ambas organizaciones han recomendado que los incentivos fiscales cuenten con una cláusula de expiración o una fecha de vencimiento para revisarlos y, en su caso, renovarlos y discutir su aprobación como parte de las deliberaciones presupuestales anuales, con mecanismos de participación ciudadana.<sup>3</sup>

Desde una perspectiva jurisdiccional, la Corte Constitucional de Colombia ha fijado algunos criterios que deben ser observados al momento de conceder beneficios fiscales. En la sentencia C-743/15,<sup>4</sup> la Corte determinó que las condonaciones de impuestos transgreden el principio de generalidad tributaria, pues implican un trato diferenciado entre las personas contribuyentes morosas y las cumplidas. La Corte, por lo tanto, consideró que cualquier condonación debía presumirse como inconstitucional y que el estado debía justificar su legitimidad a través de un test de proporcionalidad en tres etapas:

1. Examen de racionalidad: evaluar si la condonación constituye un medio eficaz que logra promover los fines legítimos del estado.
2. Examen de necesidad: comprobar que la condonación sea estrictamente necesaria para la consecución de esos fines o si, por el contrario, existen alternativas factibles más convenientes.
3. Examen de ponderación: evaluar si los beneficios son mayores a los costos que supone la vía del perdón, en términos de desigualdad, transparencia, eficiencia económica y administrativa.

En términos de transparencia y rendición de cuentas, la literatura revisada coincide en la importancia de divulgar información sobre los gastos tributarios para dimensionar los recursos involucrados, evaluar su efectividad, su impacto en la distribución del ingreso e incluso para identificar si ciertas disposiciones son utilizadas por las personas contribuyentes como parte de sus estrategias de elusión fiscal.<sup>5</sup>

A nivel regional, las organizaciones del proyecto LATERAL (Latin America Tax Expenditure Research, Advocacy and Learning) han documentado que desde el punto de vista contable, prácticamente todos los gobiernos en América Latina elaboran y publican un Presupuesto de gastos tributarios que incluye información sobre el tipo de gastos que existen y a qué monto ascienden. Sin embargo, desde una perspectiva de rendición de cuentas, estos informes no mencionan varios aspectos clave de los gastos tributarios, como los objetivos políticos, las mediciones del desempeño, su impacto e información sobre los beneficiarios. Asimismo, estos informes incluyen muy pocos detalles sobre los procesos a través de los cuales se toman las decisiones relativas a su creación, revisión y evaluación.<sup>6</sup>

Bajo este contexto, y como parte de los esfuerzos de LATERAL por mejorar la regulación de los gastos tributarios, el presente documento desarrolla diversas recomendaciones para que el marco jurídico en torno al proceso de toma de decisiones de estas políticas garanticen una gestión más abierta y respon-

sable. Para esto, se abordan diversos casos que demuestran en qué medida las deficiencias y vacíos del marco legal vigente han propiciado el abuso de este tipo de políticas.

Del mismo modo, para ejemplificar la toma de decisiones en un caso concreto, se analiza el proceso legislativo que dio pie al Régimen Fiscal para las personas morales y físicas dedicadas a actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca. Durante la discusión de la reforma fiscal de 2014, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) planteó eliminar todos los beneficios fiscales para el sector primario ya que se concentraba en los grandes contribuyentes y propiciaba la elusión fiscal; sin embargo, tras el involucramiento de distintos grupos empresariales, estos gastos tributarios no fueron eliminados.

## **1 Gastos Tributarios en México. Consecuencias de su falta de regulación**

Como herramientas de políticas públicas, los gastos tributarios encuentran su fundamento constitucional en aquellas disposiciones que facultan al Poder Legislativo y al Poder Ejecutivo a velar por el desarrollo económico y promover otro tipo de actividades en beneficio del interés general de la población. Para alcanzar estos fines constitucionales, cada Poder cuenta con facultades y obligaciones distintas, pero la falta de regulación ha propiciado que los gastos tributarios se utilicen injustificadamente para beneficiar a grandes contribuyentes, en perjuicio de la recaudación tributaria.

### **Gastos tributarios del Poder Legislativo**

De acuerdo con distintos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), la posibilidad de crear gastos tributarios forma parte de las amplias facultades constitucionales que tiene el Poder Legislativo para diseñar el sistema tributario<sup>7</sup> y alcanzar los objetivos constitucionales relacionados con el desarrollo económico y social. En palabras de la SCJN, al Legislativo “le corresponde primordialmente tomar la decisión sobre la dimensión del incentivo que intenta otorgar, o de la suficiencia de la medida otorgada”,<sup>8</sup> lo que implica aprobar la creación de estas herramientas sin demostrar que realmente alcanzarán los objetivos deseados.

Los gastos tributarios creados por el Poder Legislativo forman parte de las leyes tributarias federales como la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, y la Ley Federal del Impuesto

Sobre Automóviles Nuevos. Dentro de estas leyes, los gastos tributarios no son reconocidos expresamente como políticas económicas y sociales, sino que forman parte de los procedimientos que deben ser observados por las personas contribuyentes al momento de determinar el pago de sus contribuciones directas, como el Impuesto Sobre la Renta (ISR) corporativo o personal; o bien, al enajenar productos o adquirir servicios exentos o con tasas reducidas, como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IEPS) o el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

En la práctica, esta falta de regulación ha dado lugar a la creación de **gastos tributarios sin ningún tipo de análisis basado en evidencia**. El caso más emblemático fue la amnistía fiscal de 2013: un programa masivo de condonación de impuestos que fue propuesto y aprobado por el Congreso. Cuando la constitucionalidad de esta amnistía fue cuestionada por un contribuyente cumplido y a quien, por lo tanto, no le pudieron condonar impuestos, la SCJN confirmó que el Poder Legislativo únicamente tenía la obligación de justificar a grandes rasgos la concesión de este tipo de beneficios fiscales.

Así, la SCJN validó la constitucionalidad de la amnistía de 2013 porque durante el proceso legislativo se plantearon justificaciones como: “beneficiar a la planta productiva nacional”, “generar desarrollo económico” o “reducir los costos de la administración tributaria”.<sup>9</sup> Sin embargo, como fue demostrado por Fundar (Benumea, 2016), esta amnistía favoreció principalmente a los grandes contribuyentes del país en perjuicio de la recaudación tributaria, y nunca se demostró su conveniencia para impulsar el crecimiento de nuestra economía.

Aunque no exista una norma general que garantice que los gastos tributarios sean creados con criterios claros y basados en evidencia, algunos tipos deben reunir una serie de requisitos al momento de ser incluidos en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación (LIF), es decir, en la propuesta enviada por el Presidente de la República en torno a los ingresos que estima percibir el siguiente ejercicio fiscal. El artículo 26 de la LIF para el ejercicio fiscal 2020 estableció lo siguiente en materia de estímulos fiscales y facilidades administrativas:

**Artículo 26.** Los estímulos fiscales y las facilidades administrativas que prevea la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2021 se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad.

Para el otorgamiento de los estímulos fiscales deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. Los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especificarán en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Como puede observarse, la LIF del 2020 ordenó que los estímulos fiscales y las facilidades administrativas que pretendieran otorgarse a través de la LIF de 2021 fueran otorgados con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad. Además, para el caso de los estímulos fiscales, existe una obligación adicional que consiste en tomar en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto público. A pesar de estas limitantes, que podrían garantizar un uso responsable y adecuado de los estímulos fiscales y facilidades administrativas, la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación de 2021 no incluyó ningún tipo de análisis al respecto.<sup>10</sup>

## Gastos tributarios del Poder Ejecutivo

El Poder Ejecutivo no puede establecer nuevos impuestos o modificar sus elementos esenciales, pero está constitucionalmente obligado a ejecutar las leyes tributarias que sean aprobadas por el Poder Legislativo.<sup>11</sup>

En este sentido, la única disposición que permite al Poder Ejecutivo implementar gastos tributarios es el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual señala que el Ejecutivo Federal podrá:

- i) Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional;
- ii) dictar medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes; y
- iii) conceder subsidios y estímulos fiscales.

De la disposición anterior destaca que en la concesión de subsidios y estímulos fiscales, a diferencia de los primeros supuestos (condonación, exención y facilidades de pago), el Presidente goza de mayor discrecionalidad. Probablemente debido a esto, **en diferentes contextos y en beneficio de diversos tipos de contribuyentes, el Poder Ejecutivo ha optado por utilizar esta figura en lugar de la condonación de impuestos.**

Por ejemplo, en el presente sexenio, el Poder Ejecutivo no ha creado programas de condonación o exención de impuestos; de hecho, promulgó un decreto donde se comprometió a no condonar contribuciones. Esto contrasta con su preferencia por implementar estímulos fiscales para establecer regímenes preferenciales en las zonas fronterizas del país, los cuales en 2020 podrían haber significado una pérdida recaudatoria equivalente al 0.30 % del PIB.<sup>12</sup>

En sexenios anteriores, la condonación sólo fue utilizada como una herramienta adicional para apoyar a la población afectada por desastres naturales. En general, estos decretos no permitían como tal la condonación de impuestos, sino sus accesorios, como multas y recargos. Pese a ello, desde Fundar documentamos que en el sexenio pasado fue creado injustificadamente un programa de condonación del IVA para favorecer a la industria de suplementos alimenticios (por ejemplo, vitaminas encapsuladas), pues antes de la entrada en vigor de este decreto, la SCJN ya se había pronunciado en torno a la imposibilidad de que esta industria, al no vender alimentos, gozara de una tasa de 0 % de IVA. (Fundar: en Benumea, 2016). En materia de exención de impuestos, el único caso reciente consiste en la exención de pagar ISR para quienes tras haber perdido una casa habitación después del sismo de septiembre de 2017, hubieran obtenido ingresos luego de haber enajenado un terreno.<sup>13</sup>

Aunque esta administración no ha recurrido a la condonación ni exención de impuestos, llama la atención que **los estímulos fiscales creados en sexenios anteriores continúen vigentes**; por ejemplo, el estímulo en materia de colegiaturas de 2011 y a cuyos beneficios fue posible acceder tres meses antes de las elecciones federales de 2012. De igual forma, a excepción de los estímulos en la región fronteriza, el resto que hoy son reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) corresponden a sexenios anteriores.<sup>14</sup>

Lo anterior confirma que **el Poder Ejecutivo no tiene la obligación de contemplar una cláusula de caducidad al momento de crear estímulos fiscales**. Lo más parecido a este ejercicio fue incluido en el decreto presidencial que dio origen al estímulo fiscal de la región fronteriza norte, donde se estableció que estaría vigente durante 2019 y 2020; sin embargo, un día antes de concluir el ejercicio fiscal 2020, el Poder Ejecutivo simplemente emitió un nuevo decreto ampliando su vigencia hasta 2024. Para argumentar esta extensión, el Ejecutivo sólo señaló que las condiciones que habían justificado la entrada en vigor del decreto original (como la competencia directa con los estados del sur de Estados Unidos) continuaban existiendo y por lo tanto era necesario ampliar su duración.<sup>15</sup>

Por otra parte, el grado de discrecionalidad del Poder Ejecutivo ha provocado la implementación de **estímulos fiscales inconstitucionales**, como lo demuestra el caso de la amnistía fiscal en materia de repatriación de capitales de 2017.<sup>16</sup> Con el objetivo de fomentar el ahorro interno y aumentar la re-

caudación tributaria, esta amnistía fue implementada a través de un decreto presidencial y permitió que las empresas y personas físicas con recursos ocultos en el extranjero los retornaran al país. Así, el Poder Ejecutivo permitió que las personas contribuyentes pagaran una tasa reducida de ISR del 8 %, en lugar de la tasa de ISR corporativo del 30 %, o una tasa marginal de hasta 35 % tratándose de personas físicas. Como se mencionó al principio de esta sección, el Poder Ejecutivo no está facultado para modificar los elementos esenciales de los impuestos, lo que significa que no puede modificar las tasas de los impuestos federales. El estímulo fiscal en materia de repatriación de capitales, independientemente de sus objetivos y del panorama internacional que le dio origen, estableció una tasa reducida de ISR del 8 % en favor de las personas contribuyentes morosas y por lo tanto, transgredió el artículo 73, fracción VII constitucional.

Aunque el titular del Poder Ejecutivo es el único que puede establecer estímulos fiscales, **el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha creado estas figuras a través de resoluciones internas.** Este es el caso de la resolución miscelánea fiscal de 2015,<sup>17</sup> donde se implementaron esquemas de diferimientos de ISR para quienes invirtieran en Fideicomisos de Inversión en Energía e Infraestructura (Fibra E), una figura inspirada en los instrumentos financieros estadounidenses conocidos como *Master Limited Partnership* (de la Torre, 2019). Hasta la fecha, este gasto fiscal no ha sido reportado en el PGF.

## Transparencia, gestión y evaluación de los gastos tributarios

En los últimos años, las reformas constitucionales en materia de transparencia han ampliado el margen del derecho de acceso a la información. Pese a ello, aún no existe suficiente certeza sobre el fundamento constitucional de la transparencia de los gastos tributarios y, por lo tanto, sobre el tipo de información que debería revelarse al utilizar estas herramientas de políticas públicas, como el nombre de las personas contribuyentes y el monto de sus beneficios.<sup>18</sup> Desde nuestra perspectiva, el fundamento constitucional de la transparencia de estas políticas es el mismo principio que actualmente justifica la revelación de la información sobre quienes se benefician a través del gasto público, es decir, el principio de transparencia de los recursos económicos estatales contemplado en el artículo 134 constitucional.

En términos legales, actualmente existen diversas disposiciones que regulan tanto en lo general como en lo particular la transparencia de los gastos tributarios. En términos generales, la LIF ordena la elaboración y publicación del Documento de Renuncias Recaudatorias, instrumento que hasta el ejercicio fiscal 2020 era denominado Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) y cuyas reglas prácticamente no han sido modificadas desde el 2011. Las obligaciones previstas en el artículo 27 de la LIF de 2021 respecto a dicho Documento pueden resumirse a lo siguiente:

- 1) La SHCP es la dependencia encargada de preparar el Documento y debe publicarlo en su página de internet a más tardar el 30 de junio.
- 2) El Documento debe tomar como base los datos estadísticos necesarios que proporcione el SAT y deberá contener los montos estimados para el siguiente ejercicio fiscal. Esta obligación fue incluida en la LIF de 2021.
- 3) El Documento debe contemplar los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos: exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.
- 4) Además de los montos estimados respecto a los conceptos anteriores, el Documento debe contener:
  - La metodología utilizada para realizar la estimación.
  - La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
  - Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
  - Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

Recientemente, la Auditoría Superior de la Federación (ASF) fiscalizó el trabajo de la SHCP en el diseño, implementación, seguimiento y evaluación del PGF el periodo 2012-2018, pues en estos años la LIF no sufrió modificaciones.<sup>19</sup> A continuación se resumen los hallazgos más importantes, los cuales revelan que no existe ninguna especie de coordinación entre las autoridades y que la información publicada no es totalmente confiable:

- La SHCP no tiene definido en la Ley Orgánica de la Administración Pública ni en el reglamento interno de la Secretaría, las unidades responsables del proceso de elaboración del PGF. Al no tener esta especificación en la norma, tampoco existe un mecanismo preciso para el seguimiento de los gastos fiscales, su delimitación de resultados ni tampoco para la definición de sus efectos en los ingresos de la federación.
- No existe una ley que establezca la manera en que la SHCP y el SAT deban coordinarse para dar seguimiento y evaluar la aplicación de los gastos fiscales, ni tampoco para transparentar el proceso.
- Ni el SAT, ni la SHCP tienen sistemas de control que permitan cuantificar los montos reales de los gastos fiscales, es decir, las estimaciones se realizan de manera inercial y no hay mecanismos para visualizar si las estimaciones tuvieron variaciones respecto a los montos reales.
- La SHCP no cuenta con un sistema de comprobación fiscal que permita verificar que la renuncia recaudatoria asociada a los beneficios fiscales se realizó conforme al marco normativo en materia fiscal vigente, lo que demuestra que el PGF se implementó de manera discrecional.

- En torno a los impactos sociales de los gastos tributarios, la ASF detectó que la SHCP no se ha coordinado con el SAT o el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) para medir el impacto de los gastos fiscales en aspectos como la disminución de la desigualdad en la distribución del ingreso, el mejoramiento del bienestar de la ciudadanía, el fomento a la inversión y la generación de empleos en sectores beneficiados. Tampoco hay manera de medir su impacto en los sectores sociales y económicos asociados con el PGF.

Con base en lo anterior, es posible concluir que el PGF es preparado sin coordinación entre la SHCP, el SAT y el INEGI. Además, dicho documento es elaborado discrecionalmente, a tal grado que las estimaciones ahí reportadas no son totalmente confiables. En otras palabras, las obligaciones de transparencia y evaluación contenidas en la LIF son incumplidas por la SHCP.

Por otra parte, en el contenido de la LIF es posible identificar un vacío legal que impacta directamente en la transparencia de los gastos tributarios. Este vacío consiste en que la SHCP sólo está obligada a publicar los gastos tributarios que serán aplicados el siguiente ejercicio fiscal. Esto significa que si un gasto tributario fuese creado el 1 de enero de 2021 y venciera el 31 de diciembre del mismo año, la SHCP no tendría la obligación de reportarlo en el Documento de Renuncias Recaudatorias. **En la práctica, y como se explicará más adelante, este vacío legal ya ha provocado que las cuatro amnistías fiscales que ocurrieron en el periodo 2007-2017 no hayan sido reportadas por la SHCP.**

Las amnistías fiscales, también conocidas como medidas de regularización fiscal o programas de saneamiento tributario, buscan incentivar que las personas contribuyentes morosas se pongan al corriente de sus obligaciones fiscales. Este tipo de medidas se caracterizan por reducir total o parcialmente la carga tributaria de las personas contribuyentes que han incumplido sus obligaciones fiscales, o bien, en atenuar los actos de fiscalización y la aplicación de sanciones derivadas de tal incumplimiento. En México, las medidas de regularización fiscal utilizadas con mayor frecuencia han adquirido dos modalidades: la condonación de contribuciones y accesorios, y las tasas reducidas del ISR. Tan sólo en el periodo 2007-2017, se implementaron dos programas masivos de condonación, así como dos amnistías fiscales bajo la modalidad de disminución de tasas impositivas para las personas contribuyentes con recursos en el extranjero que no hubiesen sido declarados en México.

Por fortuna, las amnistías fiscales del periodo 2007-2017 fueron fiscalizadas por la ASF y gracias a ello ha sido posible conocer sus resultados. En 2015, la ASF reveló que los programas masivos de condonación de impuestos de 2007 y 2013, además de concentrarse en pocas empresas e individuos, “lejos de incentivar al saneamiento de la situación fiscal de los contribuyentes, ha permitido el aumento en la condonación de contribuciones y accesorios”.<sup>20</sup>

Respecto a las amnistías fiscales de 2009 y 2017 —consistentes en ofrecer tasas disminuidas de ISR para personas físicas y morales que regresaran al país por los que no hubiesen pagado impuestos—, la ASF reveló que, básicamente, sólo a través de ellas el SAT logró fiscalizar a las personas contribuyentes que no declaran sus ingresos en México.<sup>21</sup> La amnistía de 2017, a cuyos beneficios accedieron 5,311 individuos y 103 empresas, logró que retornaran al país aproximadamente 385 mil millones de pesos (equivalente al 1.8 % del PIB de 2017), pero del monto total, únicamente el 5 % fue recaudado por el SAT (20 mil millones de pesos). Conforme a nuestras estimaciones, la pérdida recaudatoria asociada a esta amnistía podría haber ascendido a 63 mil millones de pesos, lo que equivale al 16 % del monto que fue retornado por quienes ocultaron sus ingresos en el extranjero. (Ver Tabla 1).

Tabla 1. Amnistía Fiscal 2017. Recursos Causados y Pérdida Recaudatoria

Recursos Causados y Pérdida Recaudatoria								
	Número de personas	Monto Retornado	Retornado que Causa	Causado 8% ISR (e)	Pagado extranjero	Por pagar en México	Tasa ideal (35% PF y 30% PM) (h)	Pérdida recaudatoria (h-e)
Física	5311	271,033,311,000	152,808,533,400	12,224,682,700	201,113,100.00	12,023,570,000.00	53,482,986,690.00	41,258,303,990
Moral	103	114,022,406,000	102,624,919,000	8,208,993,600	137,657,000.00	8,072,336,000.00	30,787,475,700.00	22,578,482,100.00
Total	5414	385,055,717,000	255,433,452,400	20,433,676,300	338,770,100	20,095,906,000	84,270,462,390	63,836,786,090

Fuente: Elaboración propia con datos de la ASF, 2019.

Los casos anteriores reflejan la importancia de **modificar la LIF para garantizar que cualquier gasto tributario sea incluido en el Documento de Renuncias Recaudatorias, independientemente de la fecha de su creación**. Por lo tanto, dicha Ley debería establecer que todos estos gastos que hayan sido implementados en el ejercicio fiscal en curso sean reportados, y si éstos son creados después del 30 de junio del ejercicio fiscal en curso, la SHCP debería reportarlos en un informe complementario a presentarse en el primer mes del siguiente ejercicio fiscal. Además, considerando los resultados de las amnistías fiscales de los últimos años, resulta sumamente importante que su revisión, por parte de la ASF, forme parte de la propia ley o decreto presidencial que fundamente su creación.

Además de las disposiciones generales contempladas en la LIF, existen obligaciones de transparencia que en lo particular son aplicables para los gastos tributarios que adquieren la forma de condonación de impuestos. El artículo 69 del CFF y el artículo 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública regulan la publicación del identificador individual y los nombres de las personas beneficiadas mediante la condonación de créditos fiscales así como el monto respectivo. Esta información es actualizada constantemente en el sitio web del SAT, y puesto que por lo menos durante esta administración, la condonación de impuestos ha quedado totalmente prohibida, actualmente sólo

son publicadas las multas que son perdonadas si los contribuyentes pagan sus adeudos principales, es decir, sus impuestos.

A manera de conclusión de este apartado, es posible señalar lo siguiente:

- Los gastos tributarios no son reconocidos legalmente como políticas públicas, sino que se encuentran dispersos en las leyes tributarias federales y forman parte de los procedimientos que deben ser observados por los contribuyentes al momento de determinar el pago de impuestos.
- El Poder Legislativo puede crear cualquier tipo de gasto tributario sin aportar evidencia, y sólo debe justificar superficialmente el fin económico y social que perseguirá.
- A pesar de que los estímulos fiscales y las facilidades administrativas deben aprobarse con base en diversos criterios normativos, éstos no son observados por el propio Legislativo.
- El Poder Ejecutivo puede crear gastos tributarios en materia de condonación y exención de impuestos, así como subsidios y estímulos fiscales, pero éstos últimos se encuentran regulados deficientemente.
- El Poder Ejecutivo no tiene la obligación de integrar una cláusula de caducidad al momento de crear estímulos fiscales.
- En el sexenio anterior, la falta de regulación favoreció la creación de decretos presidenciales de manera injustificada (condonación de IVA al sector de suplementos alimenticios), e inconstitucionales (amnistía de repatriación de capitales).
- A pesar de no contar con facultades para implementar estímulos fiscales, el SAT ha emitido resoluciones internas para permitir el diferimiento de ISR a quienes invierten en fideicomisos de inversión en energía.
- Desde nuestra perspectiva, el fundamento constitucional de la transparencia de los gastos tributarios es el principio de transparencia de los recursos económicos estatales contemplado en el artículo 134 constitucional.
- No existe una ley que establezca la manera en que la SHCP y el SAT deban coordinarse para dar seguimiento y evaluar la aplicación de los gastos fiscales, ni tampoco para transparentar el proceso.
- El PGF es preparado sin algún tipo de coordinación entre la SHCP, el SAT y el INEGI, y este documento es elaborado discrecionalmente, a tal grado que las estimaciones ahí reportadas ni siquiera son confiables.

## 2 Estudio de Caso: beneficios fiscales al sector primario

El 8 de septiembre del 2013, el gobierno de Enrique Peña Nieto entregó al Congreso de la Unión el Paquete Económico para el 2014, el cual fue acompañado de una Reforma Fiscal que entre sus propuestas se encontraba eliminar el Régimen Simplificado. Bajo este régimen, las personas morales dedicadas al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; así como las constituidas como empresas integradoras, gozaban de distintos beneficios fiscales como la deducción de inversiones y terrenos, contabilidad simplificada, exenciones, tasas reducidas y facilidades administrativas.<sup>22</sup>

Con la eliminación de este régimen, el gobierno buscaba que estos tipos de contribuyentes tributaran de la misma forma que el resto de las empresas, para así mejorar la equidad del sistema tributario y combatir la evasión del pago de impuestos a través del abuso en este régimen. Luis Videgaray, en aquel momento secretario de la SHCP, estimó que la eliminación de este régimen recaudaría 10 mil millones de pesos y defendió que, si bien el régimen se creó con la mejor intención, grandes empresas se aprovechaban de él para disminuir su carga fiscal.<sup>23</sup>

Otro actor en la SHCP fue Miguel Messmacher, quien se desempeñó como subsecretario de ingresos de la dependencia y al igual que Videgaray, compareció ante las y los legisladores para explicar las razones por las cuales se buscaba eliminar el Régimen Simplificado:

Queda claro que el tener un régimen tributario lleno de boquetes y de tratamientos especiales está muy lejos de llevar a un crecimiento elevado, pues nuestro régimen fiscal tiene tantos boquetes e históricamente ha tenido tantos tratamientos especiales que, si fuera cierto que los boquetes y regímenes contribuyen al crecimiento, tendríamos que haber estado creciendo al 7% anual durante los últimos 20 años.<sup>24</sup>

Durante la comparecencia del secretario de la SHCP en el Congreso de la Unión, distintos legisladores y legisladoras manifestaron su oposición a la eliminación del Régimen Simplificado. El diputado Javier Salinas Narváez refirió que si bien la eliminación evitaría la elusión fiscal de grandes corporativos, afectaría severamente a las organizaciones campesinas, “destruyendo la capacidad económica” de estos grupos campesinos y las comunidades indígenas. La diputada Socorro Ceseñas Chapa realizó una crítica sobre los altos gastos fiscales, a lo que Luis Videgaray contestó que en el 2013 el PGF representaba 3.61% del PIB, una cifra que disminuiría a 2.23% de ser aprobada la Reforma Fiscal tal cual la presentó

el Ejecutivo Federal. Por otro lado, el senador Francisco Domínguez Servien refirió que la reforma fiscal propuesta era insensible y desconocía la realidad del campo mexicano.

Ante este escenario, el secretario de la SHCP reconoció posteriormente ante la Cámara de Senadores el posible impacto de la eliminación del Régimen Simplificado para los pequeños productores, y por lo tanto se abrieron distintas mesas de trabajo ante la Cámara de Diputados:

Eso es injusto y lo podemos corregir. Estamos trabajando con la Cámara de Diputados, particularmente con las comisiones dictaminadoras para encontrar mecanismos para aseguramos que esta propuesta no afecte a los pequeños productores (...) el dinero de los mexicanos no puede destinarse a beneficiar grandes contribuyentes, particularmente transnacionales, se dediquen a los productos alimenticios o se dediquen a otros rubros de la actividad económica (...) Mucha de la evasión que ocurre no solamente es por la tasa reducida, es por las facilidades administrativas que implican que estos grandes corporativos no tienen que acreditar las deducciones.”<sup>25</sup>

Así, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados realizó dos mesas de trabajo donde participaron diferentes agrupaciones empresariales como la Confederación Nacional de Organizaciones Ganaderas, la Unión Nacional de Avicultores, la Unión Nacional de Cañeros y el Consejo Nacional Agropecuario (CNA). Esta última agrupación es parte del Consejo Coordinador Empresarial (CCE), organismo que representa los intereses de las altas cúpulas empresariales en México. El CNA significa alrededor de 75 % del PIB agroalimentario, así como otro 75 % en las exportaciones agroalimentarias.<sup>26</sup>

En ambas reuniones, las organizaciones empresariales expresaron la preocupación por la afectación de la propuesta para el sector primario y llamaron a no eliminar el Régimen Simplificado, sino acotarlo, ya que para el campo mexicano eliminar el régimen se contraponen al Plan Nacional de Desarrollo, donde se buscaba garantizar la seguridad alimentaria del país. Además, expresaron sus cálculos respecto al incremento de precios y la necesidad de un régimen de este tipo ante la competitividad con otros países, donde el sector primario contaba con beneficios fiscales.

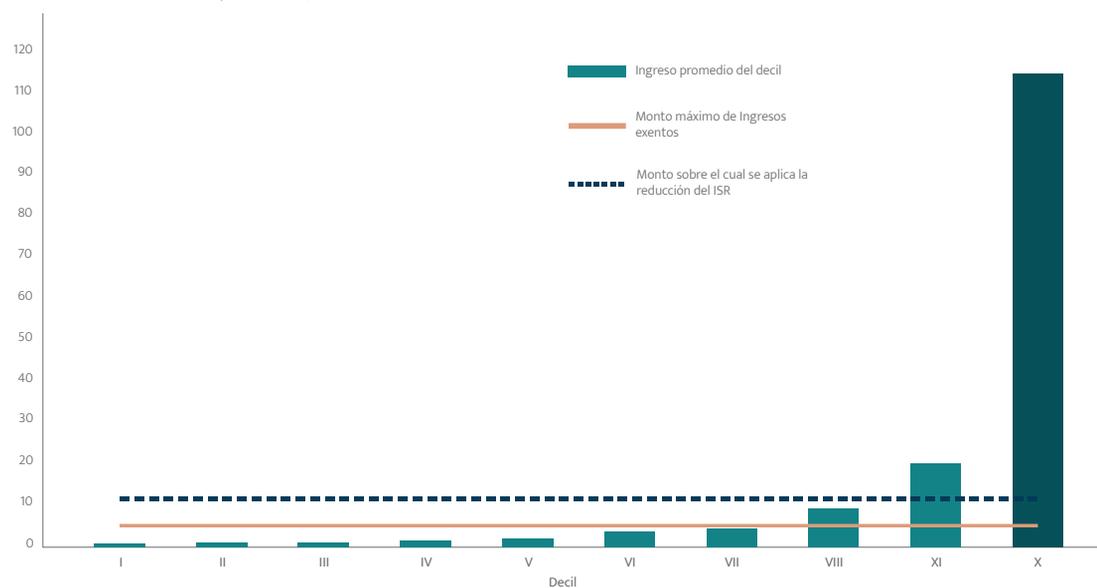
Por ejemplo, el CNA indicó que los precios de los alimentos, con la eliminación del Régimen Simplificado, podrían aumentar entre 4 y 6 % dependiendo del sector, mientras que la canasta básica aumentaría en 2 % en promedio, “esto automáticamente va a generar 550,000 mexicanos más en pobreza alimentaria. En todo el mundo hay un trato diferenciado y un marco de política pública especial hacia el sector, esquemas adecuados a la realidad del sector”, destacó en su participación Vicente Gómez Cobo, vicepresidente de relaciones gubernamentales y legislativas del CNA.<sup>27</sup>

Como resultado de estas sesiones, la propuesta de la SHCP fue modificada para dar lugar a la creación de un nuevo régimen fiscal que mantuvo prácticamente los mismos beneficios fiscales con los que ya contaban las empresas y personas físicas del sector primario. Como se observa en el Anexo 1, las diferencias entre los beneficios fiscales en el régimen previo al 2014 no variaron significativamente en comparación del régimen vigente, pues sólo fueron eliminados dos gastos fiscales del tipo diferimiento (deducción de inversiones y compra de terrenos). Por otra parte, se acotó la posibilidad de deducir hasta el 14 % del total de ingresos propios sin ningún tipo de comprobación fiscal por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores. Hoy este gasto tributario está limitado al 10 % de los ingresos con un límite de 800 mil pesos.

A siete años de la creación del régimen para el sector primario, el costo de los gastos tributarios ha incrementado, mientras que el problema de concentración en los contribuyentes de mayores ingresos que pretendía solucionar la SHCP continúa existiendo. A pesar de las modificaciones señaladas, los diferimientos, exenciones y reducciones de ISR para las personas físicas y morales de este sector pasaron de representar el 0.098 % del PIB en 2013, al 0.101 % en 2021. A su vez, como se observa en las siguientes gráficas recuperada del PGF 2020, los contribuyentes de mayores ingresos continúan siendo los principales beneficiarios de la exención y reducción de ISR.

### Gráfica 2. Ingreso promedio del Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y pesqueras

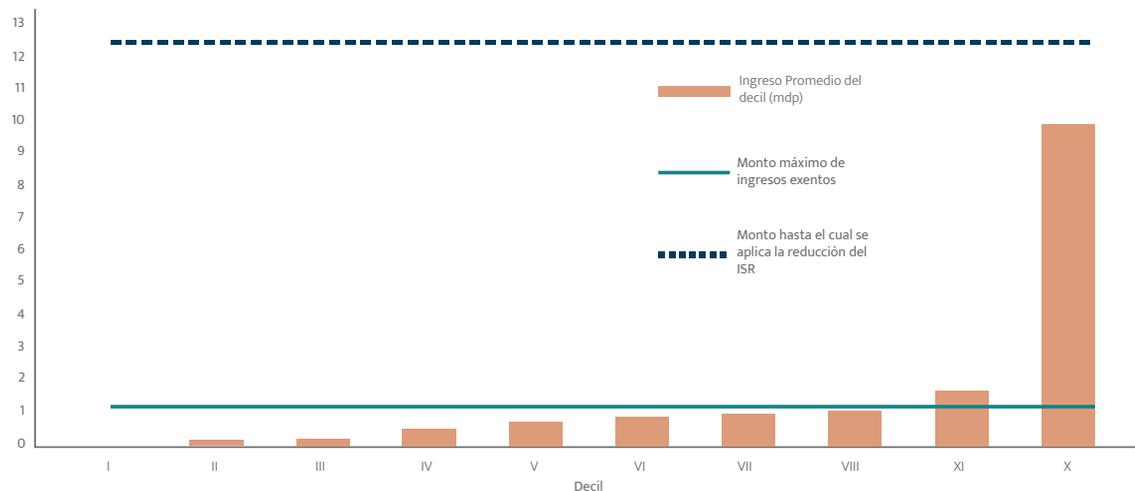
(Personas Morales, mdp 2018)



Fuente: Elaborado por SHCP con información de las declaraciones Anuales 2018.

### Gráfica 3. Ingreso promedio del Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y pesqueras

(Personas Físicas, mdp 2018)



Fuente: Elaborado por la SHCP con información de las declaraciones Anuales 2018.

En una entrevista realizada para este estudio de caso, desde el CNA,<sup>28</sup> se compartió que que si bien se lograron mantener beneficios fiscales a través del nuevo régimen, el sector aún lamenta la eliminación de la deducción de los terrenos que eran comprados para ser destinados a las funciones agrícolas y ganaderas, con lo cual se afectó el flujo de efectivo de aquellos que se dedican a estas actividades:

Al eliminar esto, entonces las empresas pueden seguir adquiriendo esos terrenos, pero lamentablemente no son deducibles, es decir, adquieren, derogan, una cantidad para adquirir un terreno, y eso no les genera una deducción sino que esta deducción por esta adquisición sólo sería hasta que real y efectivamente vendieran ese terreno, lo cual en una actividad tan importante para el país —es prácticamente el tercer ingreso más importante de que vive el país— pues se inhibió de alguna forma la posibilidad de inversión y de crecimiento en este tan importante en las economías.

Además de los incentivos tributarios, añadieron que se necesita seguridad jurídica, simplificación y facilidades para pagar los impuestos necesarios para que el sector del campo prospere y continúe facilitando el desarrollo del país, además para poder atraer nuevas inversiones.

### 3 Conclusiones y recomendaciones

Este documento desarrolla el marco jurídico en torno al proceso de toma de decisiones de los gastos tributarios e identifica diversos casos que ejemplifican sus vacíos e incumplimiento. A su vez, profundiza alrededor del proceso legislativo que dio marcha atrás a la propuesta de 2013 de la SHCP en torno a la eliminación de los gastos tributarios para el sector primario, los cuales continúan beneficiando a los contribuyentes de mayores ingresos y su costo ha incrementado en los últimos siete años.

Los casos desarrollados en este documento dan cuenta de la necesidad de mejorar la regulación en torno al proceso de la toma de decisiones de los gastos tributarios, por lo menos en los siguientes aspectos:

#### 1. Respecto al proceso de aprobación, se recomienda:

- **Homologar las reglas respecto a las atribuciones del Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo:** si bien ambos poderes tienen atribuciones constitucionales tributarias distintas, los gastos tributarios deberían aprobarse conforme a los mismos procedimientos. Es indispensable que ambos poderes estén obligados a proporcionar evidencia que justifique la necesidad de beneficiar a los contribuyentes a través del marco tributario y a demostrar que los objetivos que pretenden alcanzarse no puedan lograrse a través del gasto público. En este sentido, una práctica deseable podría consistir en aplicar un test de proporcionalidad conforme a los criterios establecidos por la Corte Constitucional de Colombia.
- **Incluir una cláusula de vencimiento y reforzar los procesos de renovación:** los gastos tributarios creados por el Poder Legislativo, al integrarse a una norma de vigencia permanente que es utilizada por los contribuyentes para calcular el pago de sus contribuciones, no suelen incluir cláusulas de vencimiento. Por otra parte, aunque existen casos en los que los gastos tributarios del Poder Ejecutivo son creados por un corto periodo, no existe la obligación de demostrar su efectividad para renovar su vigencia.
- **Restringir la creación de estímulos fiscales por parte del Poder Ejecutivo:** a diferencia de la condonación y exención de impuestos, los supuestos bajo los cuáles es posible implementar estímulos fiscales no están desarrollados en el CFF. Esta circunstancia ha dado lugar a la creación de estímulos fiscales inconstitucionales. Retomando las buenas prácticas internacionales, esta figura tendría que ser utilizada sólo por el Poder Legislativo, sin embargo, para garantizar su fiscalización, la creación de estímulos fiscales tendría que acompañarse de la obligación de su revisión por parte de la ASF.

## 2. Respecto al proceso de gestión y evaluación, se recomienda:

- **Atender las recomendaciones de la ASF respecto a la coordinación institucional entre el SAT y la SHCP:** como fue evidenciado por esta autoridad, no existen las disposiciones legales que regulen la manera en que la SHCP y el SAT deben coordinarse para dar seguimiento y evaluar la aplicación de los gastos fiscales. La SHCP tampoco tiene definido en la Ley Orgánica de la Administración Pública ni en el reglamento interno de la Secretaría las unidades responsables del proceso de elaboración del PGF.
- **Implementar mecanismos que garanticen que la SHCP desarrolle un sistema de comprobación fiscal:** este sistema permitiría verificar que la renuncia recaudatoria asociada a los beneficios fiscales se realizó conforme al marco normativo vigente en materia fiscal.
- **Evaluar el impacto de los gastos fiscales.** La ASF también detectó que la SHCP no se ha coordinado con el SAT o el INEGI para medir el impacto de los gastos fiscales en aspectos como la disminución de la desigualdad en la distribución del ingreso, el mejoramiento del bienestar de la ciudadanía, el fomento a la inversión y la generación de empleos en sectores beneficiados. Tampoco hay manera de medir su impacto en los sectores sociales y económicos asociados con el PGF.

## 3. En materia de transparencia y rendición de cuentas:

- **Integrar en el CFF o la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria la obligación de elaborar y publicar el Documento de Renuncias Recaudatorias.** Actualmente, la obligación de elaborar y publicar este documento depende de su aprobación anual en el marco de la discusión anual de la LIF.
- **Transparentar todos los gastos tributarios independientemente de su fecha de creación:** la LIF debe modificarse para impedir que los gastos tributarios que son creados durante el mismo ejercicio fiscal en que se publica el Documento de Renuncias Recaudatorias, sean reportados.
- **Proporcionar información adicional que permita comprobar si los gastos tributarios realmente equivalen a la información disponible en el Documento de Renuncias Recaudatorias:** como fue identificado por la ASF, no existe certeza sobre la veracidad de los montos contenidos en dicho documento.

## Notas

- <sup>1</sup> Véase en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>
- <sup>2</sup> Véase en: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/794641468000901692/pdf/100756-Tax-incentives-Main-report-options-PUBLIC.pdf>
- <sup>3</sup> Véase en: CEPAL Oxfam Internacional, 2019. *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe, Documentos de Proyectos*(LC/TS.2019/50), Santiago.
- <sup>4</sup> Véase en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-743-15.htm>
- <sup>5</sup> Véase <https://www.internationalbudget.org/publications/researching-tax-expenditures-in-latin-america-guide/>; Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; Jorrat, Michael. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios*. Banco Interamericano de Desarrollo. Burton, M., & Stewart, M. (2011). *Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditures Management*. International Budget Partnership.
- <sup>6</sup> Véase en: De Renzio (2019). *Contabilizados, pero sin rendir cuentas: La transparencia en los gastos tributarios en América Latina*. IBP <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-transparency-in-latin-america-spanish-ibp-2019.pdf>
- <sup>7</sup> Conforme al artículo 73, fracción VII de la Constitución, el Congreso es el único poder facultado para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, lo cual se traduce en que sólo este puede crear o modificar los elementos esenciales de los impuestos, como tasas, base gravable, objeto, sujetos y época de pago.
- <sup>8</sup> Véase; Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, Amparo en Revisión 1012/2014.
- <sup>9</sup> Véase: Amparo en Revisión 282/2014. Entre las justificaciones que fueron identificadas por la SCJN para validar la constitucionalidad de la amnistía fiscal se encuentran 1) Apoyar la regularización fiscal de los contribuyentes, la recaudación simplificada y en mayor cuantía para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Beneficiar a la planta productiva nacional; Generar desarrollo económico, sobre todo para las personas físicas y morales; Sanear las cuentas de la Secretaría de Hacienda y del Sistema de Administración Tributaria; Permitir a los contribuyentes mexicanos tener un incentivo fiscal para generar crecimiento económico; Beneficiar a la au-

toridad, en virtud de que le permitiría recuperar ingresos de forma inmediata; Reducir costos en la administración tributaria...

- 10** Al respecto, véase la exposición de motivos y el debate legislativo respectivo. *Criterios Generales de Política Económica* 2014: <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/cgpe.pdf>. *Dictamen de la Cámara de Diputados*: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>. *Discusión y aprobación en Cámara de Diputados*: <http://cronica.diputados.gob.mx/> (buscar la fecha de discusión del 17 de octubre del 2013).
- 11** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Artículo 89, fracción I*.
- 12** *Presupuesto de Gastos Fiscales 2020*. Estos estímulos consisten en crédito fiscales del 50% de la tasa del IVA y una tercera parte de la tasa de ISR, los cuales se otorgan bajo diversas condiciones y dependen de las actividades que realicen los contribuyentes.
- 13** Al respecto, véase *Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por el sismo ocurrido el 19 de septiembre de 2017*. [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5499539&fecha=02/10/2017#:~:text=%2D%20Se%20otorga%20un%20est%C3%ADmulo%20fiscal,en%20bienes%20nuevos%20de%20activo](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5499539&fecha=02/10/2017#:~:text=%2D%20Se%20otorga%20un%20est%C3%ADmulo%20fiscal,en%20bienes%20nuevos%20de%20activo)
- 14** Véase en: *Presupuesto de Gastos Fiscales 2020*.
- 15** Véase en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5609181&fecha=30/12/2020](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5609181&fecha=30/12/2020)
- 16** Una amnistía similar fue implementada en 2009.
- 17** Véase en: *Diario Oficial de la Federación*, 29 de septiembre de 2015, cuarta resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2015.
- 18** Para conocer a profundidad el debate sobre el vínculo de la transparencia tributaria con las normas internacionales y constitucionales en materia de derechos humanos, véase Santos, Israel (2021). *Secreto fiscal, producción y acceso a la información pública en materia tributaria*. Serie Documentos Complementarios a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal N° 8
- 19** Véase en: [https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2018c/Documentos/Auditorias/2018\\_1725\\_a.pdf](https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2018c/Documentos/Auditorias/2018_1725_a.pdf)

- 20** Véase en: [https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013\\_0035\\_a.pdf](https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013_0035_a.pdf)
- 21** Véase en: [https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2017a/Documentos/Auditorias/2017\\_0078\\_a.pdf](https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2017a/Documentos/Auditorias/2017_0078_a.pdf)
- 22** Iniciativa de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013.
- 23** Sesión Ordinaria de la H. Cámara de Senadores, celebrada el jueves 26 de septiembre de 2013. Disponible en: [https://www.senado.gob.mx/64/version\\_estenografica/2013\\_9\\_26/1395](https://www.senado.gob.mx/64/version_estenografica/2013_9_26/1395)
- 24** Comparecencia de Miguel Messmacher, subsecretario de Hacienda, en la Cámara de Diputados el 25 de septiembre del 2013. Disponible en: <http://www3.diputados.gob.mx/camara/content/download/316564/1088127/file/25%20de%20septiembre.pdf>
- 25** Sesión Ordinaria de la H. Cámara de Senadores, celebrada el jueves 26 de septiembre de 2013. Disponible en: [https://www.senado.gob.mx/64/version\\_estenografica/2013\\_9\\_26/1395](https://www.senado.gob.mx/64/version_estenografica/2013_9_26/1395)
- 26** Información obtenida del sitio web del CNA <https://cna.org.mx/about/>
- 27** Segunda mesa de reuniones de la Comisión de Hacienda con diferentes agrupaciones, el 2 de octubre del 2013 <http://www3.diputados.gob.mx/camara/content/download/316563/1088122/file/2%20de%20octubre.pdf>
- 28** En este estudio de caso se entrevistó a un asesor fiscal del CNA.

## Referencias

- Auditoría Superior de la Federación (2013). *Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 13-O-06E00-02-0035 GB-089*. Recuperado en: [https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013\\_0035\\_a.p](https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013_0035_a.p)
- \_\_ (2017). *Auditoría Cumplimiento Financiero: 2017-5-06E00-15-0078-2018 78-GB*. Recuperado en: [https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2017a/Documentos/Auditorias/2017\\_0078\\_a.pdf](https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2017a/Documentos/Auditorias/2017_0078_a.pdf)
- \_\_ (2018). *Auditoría de Desempeño: 2018-O-06100-07-1725-2019 1725-GB*. Recuperado en: [https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2018c/Documentos/Auditorias/2018\\_1725\\_a.pdf](https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2018c/Documentos/Auditorias/2018_1725_a.pdf)

- Benumea, et al. (2016). *Privilegios Fiscales. Beneficios inexplicables para unos cuantos*. Fundar, Centro de Análisis en Investigación Recuperado en: <https://privilegiosfiscales.fundar.org.mx/wp-includes/creditos/PrivilegiosFin.pdf>
- Burton, M., & Stewart, M. (2011). *Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditures Management*. International Budget Partnership. Recuperado en: <https://www.internationalbudget.org/publications/promoting-budget-transparency-through-tax-expenditure-management/>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2013). *Segunda mesa de reuniones de la Comisión de Hacienda con diferentes agrupaciones, el 2 de octubre del 2013*. Recuperada en: <http://www3.diputados.gob.mx/camara/content/download/316563/1088122/file/2%20de%20octubre.pdf>
- \_\_ (2013). *Comparecencia de Miguel Messmacher, subsecretario de Hacienda, en la Cámara de Diputados el 25 de septiembre del 2013*. Disponible en: <http://www3.diputados.gob.mx/camara/content/download/316564/1088127/file/25%20de%20septiembre.pdf>
- \_\_ (2013). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Recuperada en: [https://www.personal.unam.mx/dgpe/docs/ley\\_isr.pdf](https://www.personal.unam.mx/dgpe/docs/ley_isr.pdf)
- \_\_ (2014). *Criterios Generales de Política Económica*. Recuperado en: <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/cgpe.pdf>
- \_\_ (2016). *Código Fiscal de la Federación*. DOF 12-01-2016. Recuperado en: [http://www.infodf.org.mx/nueva\\_ley/14/1/doctos/CFF.pdf](http://www.infodf.org.mx/nueva_ley/14/1/doctos/CFF.pdf)
- \_\_ (2020). *Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*. Recuperada en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78\\_241220.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_241220.pdf)
- \_\_ (2021). *Ley del Impuesto del Valor Agregado*. Recuperada en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_230421.pdf)
- \_\_ (2021). *Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos*. Recuperada en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/123\\_190121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/123_190121.pdf)
- \_\_ (2021). *Ley de Ingresos a la Federación* Recuperada en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF\\_2021\\_251120.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2021_251120.pdf)

Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión (2013). *Sesión ordinaria de la H. Cámara de Senadores, celebrada el jueves 26 de septiembre de 2013, versión estenográfica*. Recuperada en: [https://www.senado.gob.mx/64/version\\_estenografica/2013\\_9\\_26/1395](https://www.senado.gob.mx/64/version_estenografica/2013_9_26/1395)

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Oxfam Internacional, (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. Documentos de proyectos* (LC/TS.2019/50), Santiago.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Artículo 73, fracción VII*. 5 febrero 1917, México.

\_\_ *Artículo 89, fracción I*. 5 febrero 1917, México.

Corte Constitucional de Colombia (2015). *Sentencia del 2 de diciembre de 2015. Expediente C-743/15*. Recuperado en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-743-15.htm>

De la Torre, Ramón (2018). *Estudio sobre la constitucionalidad de los estímulos fiscales*. Tesis de maestría de la Universidad Panamericana. Recuperada en [https://inventio.up.edu.mx/permalink/52UNIPAN\\_INST/1r1590p/alma990003254250204971](https://inventio.up.edu.mx/permalink/52UNIPAN_INST/1r1590p/alma990003254250204971)

De Renzio, Paolo (2019). *Contabilizados, pero sin rendir cuentas: La transparencia en los gastos tributarios en América Latina*. International Budget Partnership. Recuperado en: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-transparency-in-latin-america-spanish-ibp-2019.pdf>

Fondo Monetario Internacional, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Banco Mundial (2015). *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*. Recuperado en: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/794641468000901692/pdf/100756-Tax-incentives-Main-report-options-PUBLIC.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. *Tax and development. Principles to enhance the transparency and governance of tax incentives for investment in developing countries*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>.

Ross, Jean, (2018). *Una guía rápida para la investigación de gastos fiscales en América Latina*. International Budget Partnership. Recuperado en: <https://www.internationalbudget.org/publications/researching-tax-expenditures-in-latin-america-guide/>

Santos, Israel (2021). *Secreto fiscal, producción y acceso a la información pública en materia tributaria*. Serie Documentos Complementarios a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal N° 8. Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal.

Secretaría de Gobernación (2020). *Decreto por el que se modifica el diverso de estímulos fiscales región fronteriza norte*. Recuperado en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5609181&fecha=30/12/2020](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5609181&fecha=30/12/2020)

\_\_ (2017). *Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por el sismo ocurrido el 19 de septiembre de 2017*. Recuperado de: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5499539&fecha=02/10/2017#:~:text=%2D%20Se%20otorga%20un%20est%C3%ADmulo%20fiscal,en%20bienes%20nuevos%20de%20activo](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5499539&fecha=02/10/2017#:~:text=%2D%20Se%20otorga%20un%20est%C3%ADmulo%20fiscal,en%20bienes%20nuevos%20de%20activo)

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2020). *Presupuesto de gastos fiscales*. Recuperado en: <https://www.gob.mx/shcp/documentos/presupuesto-de-gastos-fiscales-2020#:~:text=El%20Presupuesto%20de%20Gastos%20Fiscales,a%20las%20disposiciones%20fiscales%20vigentes>

\_\_ (2015). *Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 y sus anexos*. Diario Oficial de la Federación, 29/09/2015. Recuperado en: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5409748&fecha=29/09/2015](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5409748&fecha=29/09/2015)

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2014). *Amparo en Revisión 1012/2014*. Recuperado en: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsem/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=26817&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

\_\_ (2014). *Amparo en Revisión 282/2014*. Recuperado en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=2007990&Tipo=1>

Villela, Luiz, et.al. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios*. Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado en: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Los-Presupuestos-de-Gastos-Tributarios-Conceptos-y-Desaf%C3%ADos-de-Implementaci%C3%B3n.pdf>

## Anexo

## Anexo. Comparación entre los gastos fiscales del Régimen Simplificado y Régimen Sector Primario

Régimen Simplificado				Régimen Simplificado			
Tipo de Gasto Fiscal	Concepto	% PIB 2013	MDP corrientes	Concepto	% PIB 2013	MDP corriente	
Diferimiento ISR Empresarial	Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	0.0135	2,242	Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos entre el valor hasta por el cual se aplica la exención y hasta 423 UMAs anuales, y en el caso de sociedades o asociaciones de productores, y demás personas morales, con ingresos hasta 4,230 UMAs anuales.	0.0135	2,242	
Diferimiento ISR Empresarial	Deducción de inversiones en régimen intermedio	0.0024	399	NA	0.0024	399	
Diferimiento ISR Empresarial	Deducción anticipada de terrenos	0.0015	249	NA	0.0015	249	
Facilidad Administrativa ISR Empresarial	Deducción de 14% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	0.0536	8,902	Deducción de 10% del total de ingresos propios con un límite de 800 mil pesos, por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	0.0536	8,902	
Exención ISR Empresarial	20 S.M.A. por cada socio o integrante con un límite de 200 veces el salario mínimo general (S.M.G.) del D.F.	0.007	1,163	Exención de 20 UMAs anuales por cada socio o integrante con un límite de 200 UMAs anuales	0.007	1,163	
Reducción ISR Empresarial	30% del ISR	0.0037	614	Reducción de 30% del ISR para ingresos superiores al nivel de exención, pero inferiores a 423 UMAs anuales	0.0037	614	
Exención ISR Personal	Exención hasta por 40 S.M.A.	0.017	2,823	Exención hasta por 40 UMAs anuales	0.017	2,823	
Reducción ISR personal	Reducción del 40% del ISR por los ingresos no exentos	ND	ND	Reducción del 40% del ISR por los ingresos no exentos	ND	ND	
Diferimiento ISR Personal	Deducción de inversiones como gasto	NA	NA	Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos entre el valor hasta por el cual se aplica la exención y hasta 423 UMAs anuales	NA	NA	
Total		0.0987	16,392		0.0987	16,392	

Fuente: PGF 2013, 2020

**Nota:** Con motivo de la reforma constitucional del 27 de enero de 2016, la Unidad de Medida y Actualización (UMA) sustituyó al Salario Mínimo como unidad de cuenta para determinar las obligaciones fiscales. En 2020, una UMA anual equivalía a \$ 31,693.80.

# **Fundar, Centro de Análisis e Investigación A. C.**

## **Directora Ejecutiva**

Haydeé Pérez Garrido

## **Asamblea de asociados**

### **Presidente**

Ernesto Velasco Sánchez

### **Secretaria**

Kristina Pirker

### **Tesorerera**

Emilienne de León

### **Vocal**

Alberto Olvera

### **Integrante**

Felipe José Hevia de la Jara

### **Integrante**

Blanca Rico

### **Integrante**

Christian Gruenberg

### **Integrante**

Pedro Salazar

### **Integrante**

Rachel Sieder

### **Integrante**

María Fernanda Valdés

### **Integrante**

Darwin Franco

### **Integrante**

Ricardo Raphael



Centro de Análisis e Investigación

[www.fundar.org.mx](http://www.fundar.org.mx)

