



Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas,
Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

REVISTA

La carga tributaria y su incidencia en
la disminución del déficit fiscal

El presupuesto de gastos fiscales y
su relación con el mínimo vital en
México

El límite total en las deducciones per-
sonales que señala LISR. Un agravio
a los contribuyentes del régimen de
sueldos y salarios.

La Homologación del IVA en la Fron-
tera y su Impugnación

Prolegómenos para la construcción
de una disciplina de los estudios fis-
cales.



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISION DE CONTADURIA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONOMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. Itzcóatl Tonatiuh Bravo Padilla
Rector General

Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro
Vicerrector

Mtro. José Alfredo Peña Ramos
Secretario General

Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas

Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez
Rector

Mtro. José Alberto Becerra Santiago
Secretario Académico

Mtro. José David Flores Ureña
Secretario Administrativo

Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Director de la División de Contaduría

Mtro. Alfonso Enrique Dávalos Abad
Jefe del Departamento de Auditoría

Mtro. Javier Ramírez Chávez
Jefe del Departamento de Contabilidad

Dra. Martha Elba Palos Sosa
Jefe del Departamento de Finanzas

Mtro. Ramiro Torres Torres
Jefe del Departamento de Impuestos

Miguel Ángel Serrano Núñez
Jefe de la Unidad de Producción Editorial

Consejo editorial

Internos:

Mtra. Artemia Dalila Magaña Hinojosa
Dra. Mónica Marsela López García
Mtra. Livier Padilla Barbosa
Mtro. Javier Ramírez Chávez
Dra. Martha Elba Palos Sosa
Dr. José Asunción Corona Dueñas
Mtra. Norma Angélica Torres Galindo
Mtra. Patricia Gutiérrez Moreno

Externos:

Universidad Cooperativa de Colombia (Colombia)

Mtra. María Victoria Huertas de Mora.

Universidad de Camagüey (Cuba)

Dra. Ana de Dios Martínez

Universidad de Chile (Chile)

Mtro. Mario Radrigán Rubio

Universidad de los Andes, (Venezuela)

Mtro. Mario Alberto García Müller

Universidad Nacional Autónoma de México (México)

Dra. Irma Manríquez Campos

Universidad de Sonora (México)

Dra. Luz Olivia Sánchez Ramírez.

Universidad de Colima (México)

Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho.

Universidad Veracruzana (México)

Dr. Oscar González Muñoz.

Universidad Autónoma de Morelos (México)

Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado.

Mtro. Cristian Omar Alcantar López
Director de la Revista

Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Editor Responsable

Mirka Susanna Sarajärvi
Diseño de Portada

El presupuesto de gastos fiscales y su relación con el mínimo vital en México*

María del Rosario Ruíz Moreno**
Hiram Zambrano Brambila***

Resumen

El derecho positivo ha aceptado el mínimo vital como parte de los elementos que determinan la tributación en México. El importe del mínimo vital debe considerar lo necesario para vivir dignamente, constituyéndose en un requerimiento constitucional de justicia tributaria, y por lo tanto es un concepto que de ninguna manera puede asumirse como un indicativo de capacidad contributiva. Faltan estudios específicos que midan el impacto de ese concepto en el importe de recaudación de los impuestos federales vigentes en el país. Sin embargo, como resultado de este análisis se puede apreciar que los gastos fiscales tendientes a satisfacer el mínimo vital tienen un alto costo para las finanzas públicas mexicanas y que de eliminarse por completo los gastos fiscales vinculados con el mínimo vital podría disminuirse significativamente la dependencia que las finanzas públicas tienen respecto de los ingresos petroleros.

Palabras clave: mínimo vital, gastos fiscales, presupuesto de egresos, finanzas públicas.

Abstract

Positive law has accepted the subsistence level as part of the elements that determine the tax in Mexico. The amount of the subsistence minimum should consider the need to live with dignity, becoming a constitutional requirement of tax justice, and therefore is a concept that in no way can be assumed as an indication of ability to pay. Lacking specific studies to measure the impact of this concept in the amount of federal tax revenues force in the country. However, as a result of this analysis it can be seen that aimed to meet the basic minimum tax expenditures are expensive for Mexican public finances and eliminated completely related tax expenditures with the subsistence minimum could significantly decreased the dependence public finances have regarding oil revenues.

Keywords: vital minimum, tax expenditures, budget expenditures, public finance.

I. Introducción

El derecho al mínimo vital se concibe como la garantía de unos recursos mínimos de subsistencia para todo individuo, independientemente de su situación personal, laboral, familiar, entre otros aspectos que forman parte integral de

la vida de las personas. Sin embargo, éste debe superar lo necesario para la supervivencia económica, ya que abarca también los importes mínimos que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, a que hace alusión el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

El derecho positivo mexicano ha aceptado el mínimo vital como parte de los elementos que determinan la tributación en México. No obstante, no se ha analizado a cabalidad el impacto en las finanzas públicas de las medidas legislativas previstas en los impuestos federales mexicanos que tienden a revelar y materializar el mínimo vital, ni

* Ensayo supervisado por: Juan Carlos Chávez Martín del Campo y Nora Ampudia Márquez.

** c.e.: rosarioruiz_2001@yahoo.com. tel.: 38-25-51-19.

*** c.e.: hiram.zambrano@alfadir.com.mx. tel.: 32-80-01-85.

las mecánicas de ajuste en la determinación de los gastos fiscales implementados, su evaluación en el tiempo y la aplicación de políticas públicas de gasto a través del Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) que complementen los esfuerzos necesarios para la correcta implementación de dicho concepto.

El presente trabajo contiene un análisis del Presupuesto de Gastos Fiscales 2013¹ (PGF 2013) emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante el cual se identifican los conceptos que tienden a materializar el mínimo vital, y de cuya sumatoria se pretende conocer su impacto en las finanzas públicas.

Se utiliza metodología cualitativa de análisis sistemático de textos entre el PGF 2013 y las leyes tributarias federales vigentes ese año, esto con la intención de identificar los conceptos que en esas leyes conforman el mínimo vital.

Asimismo, se usa metodología cuantitativa mediante un análisis comparativo entre las cantidades del PGF 2013 y la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013 (LIF 2013) y 2014 (LIF 2014), exclusivamente en lo relativo a los ingresos tributarios. Dicho análisis comparativo pretende medir el impacto del mínimo vital en las finanzas públicas en los ejercicios mencionados.

II. Aspectos teóricos del mínimo vital

El mínimo vital puede definirse como aquél importe patrimonial destinado a satisfacer las necesidades inmediatas y más perentorias de una persona, cuya obtención y erogación no es indicativo de capacidad contributiva.

Al respecto, Masbernat Muñoz (2010) agrega que el mínimo vital es una “zona de inmunidad fiscal”, es decir, que no puede ser sometida a tributación.

Gerardo González, Jaime (2009) agrega que el importe del mínimo vital debe satisfacer los gastos indispensables del contribuyente y de sus dependientes económicos.

Carmona Cuenca, Encarna (2006) refiere que los recursos económicos destinados a satisfacer “las necesidades más perentorias del ser humano” son los que pueden considerarse como parte de un mínimo vital. La autora señala entre esas necesidades las vinculadas con la alimentación y el vestido, pero considera también los servicios públicos de salud y educación como aspectos del mínimo vital.

De lo referido por los autores mencionados, puede decirse que el mínimo vital tiene, al menos, las siguientes ca-

racterísticas: a) es un importe patrimonial de una persona física; b) permite satisfacer las necesidades más inmediatas y perentorias de esa persona y sus familiares; c) puede obtenerse por medio de servicios públicos, y d) no puede ser sometido a gravámenes tributarios pues no es indicativo de capacidad contributiva.

Pudiera agregarse que el importe del mínimo vital debe considerar lo necesario para vivir dignamente, pues tal y como Cencerrado Millán, Emilio (1999) señala, el “mínimo exento” constituye un “requerimiento constitucional de justicia tributaria”.

El mínimo vital en resoluciones de tribunales de otros países se aprecia, por ejemplo, en lo señalado por la Sala Primera del Tribunal de Justicia Europeo (2011), que establece que el reconocimiento de ese mínimo en la legislación tributaria puede ocurrir a través de deducciones, o mediante reducciones generales del gravamen tributario, siempre y cuando esas aminoraciones consideren tanto al contribuyente como a su familia.

El aspecto familiar del mínimo vital ha sido reiterado recientemente por jurisprudencia dictada en el asunto C-425/11 de la Sala Tercera del Tribunal de Justicia Europeo (2013), en cuyo párrafo 46 se considera que la capacidad contributiva “resulta de la consideración del conjunto de [los] ingresos [del contribuyente] y de su situación personal y familiar”.

Los dependientes económicos fuera del círculo familiar no forman parte del discurso de ese tribunal en las resoluciones mencionadas. Por lo tanto, del análisis de la jurisprudencia en comento y de los autores doctrinales citados, son aspectos propios del concepto de mínimo vital, los cuales se consideran como tales para el presente documento: aquellos que constituye un derecho fundamental; o bien los que impiden la vulneración al patrimonio mínimo de las personas traduciendo en la procuración de recursos a todo individuo y sus dependientes económicos a efecto de garantizarles una existencia digna; también aquellos que puede implicar transferencias monetarias –en especie o en servicios–, o bien, el reconocimiento en la norma tributaria de una porción patrimonial no sujeta a gravamen, cuyo impacto en las finanzas puede medirse estableciéndose los mecanismos para la determinación de su importe como parte de una adecuada planeación de las finanzas públicas.

De esta manera, en el diseño de las contribuciones, el mínimo vital no encuentra una sola manera de materializarse en la legislación fiscal, ya que puede ocurrir mediante deducciones, aminoraciones, exenciones y, en general, componentes que reduzcan, eviten o aminoren

¹ Al mes de mayo de 2015, el presupuesto de gastos fiscales para el ejercicio 2015 no ha sido publicado. Dato verificable en <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Paginas/presupuestoGastos.aspx>

la carga del tributo. En todo caso, existe consenso en señalar que esas disminuciones deben considerar tanto al contribuyente como a su familia.

III. Presupuesto de Gastos Fiscales 2013: elementos que materializan el mínimo vital

El PGF 2013 se emite en cumplimiento al artículo 27 de la LIF 2013 e incluye montos estimados tanto para 2013 como para 2014 relacionados con los impuestos federales, en particular, el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN), estímulos fiscales y medidas previstas en varios Decretos.

Aunque estuvo vigente en 2012 y 2013, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) no se consideró como parte del PGF en 2012, pues no contiene tratos de excepción (SHCP, 2013, p. 9). Se omitió su consideración en el PGF 2013 por la misma razón aquí anotada (SHCP, 2014, p. 11).

Tratándose del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), se dice en el PGF 2013 que es un impuesto mínimo y de control del ISR empresarial, que por tal motivo “no puede dar lugar a gastos fiscales adicionales” a los que se observan en éste último impuesto. Por ello se aclara que solo se estaría ante gastos fiscales en IETU si este fuese un impuesto independiente (SHCP, 2014, p. 3).

Para este trabajo se acepta como “gastos fiscales” el mismo concepto que se menciona en el PGF 2013, a saber, que se consideran como “apoyos indirectos autoaplicativos otorgados por el Gobierno a sectores de la economía o de contribuyentes, mediante el marco tributario” y que en todo caso permiten a sus beneficiarios “disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos” (SHCP, 2014, p. 5).

De esta manera, el PGF 2013 menciona estimaciones de ingresos tributarios que la autoridad fiscal renuncia a percibir debido a tratamientos de las normas impositivas. Dicha renuncia a ingresos tributarios pretende redistribuir ingresos, fomentar alguna actividad o apoyar a un grupo vulnerable, por mencionar algunos ejemplos, y se materializa por lo general a través de deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos impositivos y acreditamientos.

Se decidió utilizar el PGF 2013 para medir el impacto del mínimo vital en las finanzas públicas mexicanas pues

se considera el documento más fiable al respecto, tanto por su contenido como por su metodología.²

Se considera que los conceptos que aparecen en el PGF (Véase tabla de la siguiente página) 2013 son gastos fiscales que tienden a materializar el mínimo vital en México:³

Se considera que cada uno de los conceptos mencionados en la columna “tipo de gasto fiscal” de la tabla anterior materializan el mínimo vital, ya que pretenden generar un menor impacto tributario en los ingresos necesarios para la sobrevivencia digna del contribuyente y sus familiares.

En el entendido de que los demás gastos fiscales del PGF 2013 que no se mencionaron en la tabla anterior no materializan el mínimo vital, motivo por el cual no se muestran.

En la segunda tabla se explican las razones concretas por las cuales se consideró que los gastos fiscales señalados materializan el mínimo vital.

Como puede apreciarse, la constante en cada uno de los tipos de gastos fiscales señalados, tienden a beneficiar y procurar la sobrevivencia digna del contribuyente y sus familiares, aspecto sustancial del mínimo vital, de ahí su consideración para ser utilizados para los efectos del presente estudio.

IV. Integración de gastos fiscales totales que revelan el mínimo vital.

A continuación se muestra la integración de gastos fiscales totales que revelan el mínimo vital; se aclara que hemos decidido agrupar información para su mejor análisis, en los siguientes grupos:

- 2 Baste decir que para emitir el PGF 2013 se utilizaron las siguientes fuentes de información: la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH), el Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM), la Cuenta Satélite de Turismo y la encuesta Nacional de Ocupación de Empleo (ENOE), publicadas todas ellas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), anuarios y estadísticas del Banco de México (Banxico), del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF), de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), así como de diversas cámaras y asociaciones empresariales, con lo cual se garantiza la fidelidad de las fuentes informativas al apoyarse en información oficial del gobierno mexicano (SHCP, 2014, p. 11).
- 3 Se presentan datos de 2013 y 2014 para apreciar tendencias en la información que se menciona en cada caso.

Tipo de gasto fiscal	Concepto (según PGF)	Millones de pesos		% del PIB	
		2013	2014	2013	2014
Deducciones en el ISR empresarial por concepto de deducciones	Cuotas obreras pagadas por patrones al IMSS	1,191	1,244	0.0072	0.0070
	Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes	166	179	0.0010	0.0010
Diferimientos	Deducción por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones	6,979	7,264	0.0420	0.0406
	Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que den acceso a las personas con capacidades diferentes	17	18	0.0001	0.0001
Subsidio para el empleo	Subsidio para el empleo (incluye sector gobierno y sector privado, así como organismos internacionales y extraterritoriales)	42,941	46,222	0.2586	0.2586
Deducciones en ISR personas físicas	Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	4,169	4,326	0.0251	0.0242
	Primas de seguros de gastos médicos	1,727	1,806	0.0104	0.0101
	Gastos de funerales	66	72	0.0004	0.0004
	Donativos no onerosos ni remunerativos	498	518	0.0030	0.0029
	Intereses reales de créditos hipotecarios	4,551	4,737	0.0274	0.0265
	Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de \$152,000	249	268	0.0015	0.0015
	Aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias, sin que excedan de 5 S.M.A. y de 10% de los ingresos acumulables	116	107	0.0007	0.0006
	Colegiaturas	1,760	1,841	0.0007	0.0006
Exenciones en ISR personas físicas	Gastos de transportación escolar	50	54	0.0003	0.0003
	Ingresos exentos por salarios	82,667	87,027	0.4979	0.4868
	Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	27,828	29,394	0.1676	0.1644
	Prestaciones de previsión social	15,696	16,500	0.0945	0.0923
	Otros ingresos por salarios	12,824	13,443	0.0772	0.0752
	De cajas de ahorro y fondos de ahorro	9,371	9,814	0.0564	0.0549
	Gratificación anual (aguinaldo)	6,425	6,793	0.0387	0.0380
	Otros pagos por separación	3,164	3,307	0.0191	0.0185
	Horas extras	3,005	3,182	0.0181	0.0178
	Prima vacacional	1,919	2,020	0.0116	0.0113
	Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	946	1,001	0.0057	0.0056
	Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	628	661	0.0038	0.0037
	Prima dominical	690	773	0.0042	0.0041
	Reembolso de gastos médicos	171	179	0.0010	0.0010
	Intereses Pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F.	1,877	2,020	0.0113	0.0113
Exenciones en IVA	Servicios de enseñanza	22,670	24,402	0.1365	0.1365
	Vivienda	17,156	18,467	0.1033	0.1033
	Servicios profesionales de medicina	2,591	2,789	0.0156	0.0156
	Servicio de transporte público terrestre de personas	2,524	2,717	0.0152	0.0152
	Espectáculos públicos	1,046	1,126	0.0063	0.0063
Tasas reducidas en IVA	Alimentos	159,021	171,170	0.9575	0.9575
	Medicinas	13,785	14,838	0.0830	0.0830
	Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	8,503	9,153	0.0512	0.0512
	Libros, periódicos y revistas	5,547	5,971	0.0334	0.0334

Estímulos fiscales	Estímulo a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, no* excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el S.M.G. anual.	102	106	0.0006	0.0006
	Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud	17	18	0.0001	0.0001
Totales		464,653	495,527	2.7882	2.7620

* Dicha partícula negativa no aparece en el texto del PGF 2013, empero, se estima que debe aparecer pues no hace sino recoger el texto del artículo 109 penúltimo párrafo de la Ley del ISR vigente en 2013.

Fuente: Elaboración propia con información del PGF 2013.

Tipo de gasto fiscal	Razones por las cuales se considera que materializa el mínimo vital
Deducciones en el en el ISR empresarial por concepto de deducciones, diferimientos y estímulos fiscales	Las erogaciones que realizan las empresas por estos conceptos benefician a personas físicas, y tienden a procurarles una sobrevivencia digna.
Subsidio para el empleo	Su aplicación permite que sea la autoridad fiscal la que asuma el costo fiscal y financie una parte del ingreso que obtienen los trabajadores, lo que les permite a éstos contar así con más recursos para una supervivencia digna.
Deducciones y exenciones en ISR personas físicas	Su aplicación permite adecuar la mecánica del ISR a la realidad del individuo mediante la disminución de erogaciones y la no causación de ciertos ingresos, lo que permite pagar un menor importe del impuesto al contribuyente, y de esta manera puede contar con mayores recursos para una supervivencia digna para sí y sus familiares.
Exenciones y tasas reducidas en IVA	La SCJN (2010) ha sostenido que la tasa en alimentos y medicinas del 0% en el IVA complementa el mínimo vital del ISR, por lo que asumiendo esa postura como cierta, entonces las tasas reducidas de ese impuesto que se aplican a la adquisición de bienes que permitan una sobrevivencia digna para el contribuyente y sus familiares, materializan ese mínimo vital.

Fuente: Elaboración propia con información del PGF 2013.

- Gastos fiscales derivados del ISR empresarial, del subsidio para el empleo y del ISR de las personas físicas por concepto de deducciones y exenciones.
- Gastos fiscales derivados del IVA por concepto de exenciones y tasas reducidas.
- Gastos fiscales derivados por concepto de estímulos fiscales –sólo se han considerado como estímulos fiscales aquellos conceptos que permiten revelar el mínimo vital.⁴

4 En particular, solo se consideraron: (1) el estímulo a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, NO excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el S.M.G. anual, el cual para 2013 representó un gasto fiscal de 102 MDP y en 2014 se proyecta en 106 MDP, lo que equivale a 0.0006% del PIB en cada año; y (2) la deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, la cual representó 17 MDP como gasto fiscal en 2013 y se proyectan 18 MDP como gasto fiscal en 2014, lo que representa un 0.0001% del PIB en cada año.

Así entonces, los gastos fiscales integrados conforme a los grupos mencionados anteriormente y que revelan el mínimo vital aparecen en la tabla de la página siguiente.

La información anterior no es sino la consideración agrupada de los conceptos que aparecen en el PGF 2013 que se indica en cada caso; la razón por la cual los conceptos señalados se consideraron reveladores del mínimo vital se señalan en el apartado III del presente estudio.

V. Interpretación de resultados y comentarios finales

Considerando que los ingresos tributarios federales en 2013 sumaron, de conformidad con la LIF, una cantidad igual a \$1'605,162.5 millones de pesos (MDP), y que en la LIF 2014 se han previsto ingresos por ese mismo concepto en cantidad de \$1'770,163.0 MDP, resulta entonces que los gastos fiscales vinculados al mínimo vital representan el 28.94% del

5 \$464,653 MDP mostrados en la tabla del apartado IV de este documento entre ingresos por impuestos en LIF 2013 (\$1'605,162.5 millones de pesos).

Concepto (según PGF)	Millones de pesos		% del PIB	
	2013	2014	2013	2014
Integración de gastos fiscales derivados del ISR empresarial, diferimientos, subsidio para el empleo y del ISR de las personas físicas por concepto de deducciones y exenciones	231,691	244,770	1.3855	1.3593
Integración de gastos fiscales derivados del IVA por concepto de exenciones y tasas reducidas	232,843	250,633	1.4020	1.4020
Integración de gastos fiscales derivados de estímulos fiscales	119	124	0.0007	0.0007
Totales:	464,653	495,527	2.7882	2.7620

Fuente: Elaboración propia con información del PGF 2013.

total de los ingresos tributarios para 2013, y el 27.99%⁶ de los ingresos tributarios para 2014, lo que evidencia que se está dejando de recaudar prácticamente un peso por cada tres pesos que sí se recaudan.⁷

Por tanto, los gastos fiscales tendientes a satisfacer el mínimo vital tienen un alto costo para las finanzas públicas mexicanas, pero cabe señalar que para 2014 existe un ligero descenso del costo de esos gastos fiscales como porcentaje del PIB.

Los conceptos de gastos fiscales que han quedado señalados impiden aumentar la recaudación tributaria en 2.78% del PIB para 2013, y en 2.76% del PIB para 2014,⁸ por lo que restringen el crecimiento de los ingresos tributarios en el país. Valdría la pena analizar la idoneidad de la permanencia de todos los beneficios que se indican, pues constituye un hecho notorio que algunos de ellos no parecen cumplir con uno de los principales fines de su implementación, a saber, la redistribución de la renta nacional.

Las razones por las cuales no parecen cumplirse los fines de redistribución de la renta nacional a pesar de los conceptos que integran el mínimo vital en la estructura de los impuestos federales mexicanos pudieran ser las siguientes:

1. Para gozar de los beneficios fiscales de exenciones y deducciones personales es indispensable estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), y presentar las declaraciones de impuestos respectivas; sin embargo, a 2013 es reconocido por las autoridades fiscales mexicanas que existe un alto nivel del porcentaje de la población ocupada que obtiene sus ingresos en

el sector informal de la economía, a saber, un 59% (Presidencia de la República, 2013a, p. LXXII); de ahí que se asume que esas personas no presentan declaraciones de impuestos o no están siquiera inscritas en el RFC, con lo cual no aplican en su beneficio las disposiciones jurídicas que prevén las disminuciones y beneficios tributarios que se han comentado y que materializan el mínimo vital.

2. Las deducciones personales para personas físicas contribuyentes de ISR que vigentes en el periodo 2003 a 2011 crecieron en un 270% en términos reales, debido principalmente a la aplicación de erogaciones deducibles, entre otras, las relativas a colegiaturas (Presidencia de la República, 2013b, p. LXI); de hecho, el resto de deducciones personales aplicables en ese periodo, incluso hasta 2013, permitía deducciones por gastos médicos, funerarios, donativos, intereses por créditos hipotecarios, aportaciones complementarias al retiro, primas de seguros de gastos médicos y pagos en calidad de patrón por concepto de impuestos sobre nóminas, con las condiciones y requisitos señalados en las fracciones I a VIII del artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente entre 2003 y 2013, conceptos cuya erogación se atribuye comúnmente a los deciles de ingreso más elevados del país, toda vez que constituye un hecho notorio que esos conceptos de gasto son realizados por personas con mayor capacidad contributiva, lo que demuestra que quienes gozan del beneficio de aplicar deducciones propias del mínimo vital mayoritariamente son las personas del décimo decil de ingreso –el 87% del beneficio de estas medidas lo gozan estas personas– y no quienes efectivamente tienen necesidades más perentorias y que se ubican en el primer decil de ingreso –quienes solo obtienen un 0.4% del beneficio de tales medidas legislativas– (Presidencia de la República, 2013b, p. LXII),

6 \$495,527MDP mostrados en la tabla del apartado IV de este documento entre ingresos por impuestos en LIF 2014 (\$1'770,163.0 millones de pesos).

7 Merced a los porcentajes de 28.94% y 27.99% apenas mencionados.

8 Ver tabla del apartado IV de este documento.

personas que de suyo no presentan declaraciones de impuestos y por tanto no gozan de esos beneficios fiscales –sobre todo en ISR.

Por su parte, al comparar los gastos fiscales vinculados con el mínimo vital contra los ingresos tributarios petroleros,⁹ resulta lo siguiente: los gastos fiscales por concepto de mínimo vital en cantidad de \$464,653 MDP para 2013 y \$495,527 para 2014, representan un 58.88% de los ingresos petroleros totales en 2013 y 62.97% de los correspondientes a 2014.¹⁰

Por tanto, de eliminarse por completo los gastos fiscales vinculados con el mínimo vital podría disminuirse significativamente la dependencia que las finanzas públicas tienen respecto de los ingresos petroleros –en un importe alrededor al 60% del total recaudado por dicho concepto, según ha quedado demostrado–; esto es, al eliminar los gastos fiscales mencionados en el presente estudio se generaría una mayor base para el pago del ISR y del IVA, y por tanto la recaudación tributaria aumentaría; ese incremento podría generar que los ingresos públicos que actualmente genera el petróleo no se utilicen para efectos presupuestarios, sino para ahorro de la propia paraestatal que los genera (PEMEX), o bien, sin disminuir la aplicación de ingresos tributarios petroleros, resultaría que al eliminar los beneficios que materializan el mínimo vital en ISR e IVA se contaría con mayores recursos tributarios que podrían aplicarse a los deciles de menor ingreso, a efecto de conseguir así una verdadera redistribución de la riqueza a través de mecanismos de transferencias directas y de tipo prestacional por medio de servicios públicos, principalmente.

De esta manera, la eficacia que produce la eliminación de los mecanismos tributarios que materializan el mínimo vital mediante la transferencia directa de recursos a las personas de los deciles de menor ingreso parece colisionar con dos hechos evidentes y cuestionables, al menos desde un punto de vista moral: a) tales transferencias provocan

clientelismo político, y b) mantienen en un aparente estado de confort –y de pocos estímulos para buscar alternativas de mejores ingresos– a los beneficiarios de dichos recursos.

Por lo anterior, en opinión de los autores de estas líneas, resulta preferible registrar una mayor cantidad de contribuyentes personas físicas para que gocen de los beneficios que materializan el mínimo vital, y buscar alternativas y estímulos que propicien una mayor presentación de declaraciones para que se apliquen los beneficios normativos mencionados, que buscar la eficacia de la redistribución de la renta mediante mecanismos prestacionales, porque sostengo que el mínimo vital en la medición de la capacidad contributiva ha de ocurrir y manifestarse en la realización del hecho imponible, y no *ex post* al devengo tributario, toda vez que este mecanismo posterior –transferencias directas, en el caso que nos ocupa– constituye un elemento ajeno a la capacidad contributiva, y por tanto sujeto a decisiones presupuestarias que son distantes al reconocimiento intrínseco de la verdadera posibilidad del contribuyente de pagar las contribuciones que le son debidas.

Referencias consultadas

- Carmona Cuenca, Encarna (2006). Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital. *Nuevas políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*. España. Pp. 173 a 197.
- Cencerrado Millán, Emilio (1999) *El mínimo exento en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons.
- Constitución de Alemania, recuperado de <http://www.ius-comp.org/gla/statutes/GG.htm#1>
- González Jaime, Gerardo (2009, julio). Mínimo vital. *Práctica Fiscal*, número 547, pp. A15-A17; recuperado de la base de datos “V-Lex”.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente de 2002 a 2013.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a 2013.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014.
- Masbernat Muñoz, P. (2010). El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Ius et Praxis*. Pp. 304-331; recuperado de la base de datos “V-Lex”.

9 Considerando como ingresos tributarios petroleros la sumatoria de impuestos a los rendimientos petroleros (\$1,500.9 MDP en 2013 y \$1,501.2 MDP en 2014) y derechos a los hidrocarburos \$787,561.4 MDP en 2013 y \$785,383.3 MDP en 2014), lo que arroja un gran total de \$789,062.3 MDP para 2013 y \$786,884.5 MDP para 2014, según datos obtenidos de la LIF 2013 y LIF 2014.

10 Se procedió a dividir la cantidad ingresos por concepto de mínimo vital que se indica para cada año (\$464,653 MDP para 2013 y \$495,527 MDP para 2014) entre los tributarios petroleros que corresponden a cada anualidad (\$789,062.3 MDP para 2013 y \$786,884.5 MDP para 2014), y así se obtuvieron los porcentajes mencionados.

Presidencia de la República (2013a) *Iniciativa del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*; recuperado de http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf el 14 de octubre de 2014.

— (2013b) *Iniciativa del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*; recuperado de http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf el 14 de octubre de 2014.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2014) *Presupuesto de Gastos Fiscales 2013*; recuperado de http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/presupuesto_gastos_fiscales_2013.pdf el 14 de octubre de 2014.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2011, septiembre) *Amparo en Revisión 24/2010*.

Tribunal Constitucional Alemán (TCA), sentencia de 9 de febrero de 2010 en los expedientes acumulados 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09 y 1 BvL 4/09; documento recuperado de <http://www.bverfg.de/en/index.html> en la liga http://www.bverfg.de/en/decisions/l1s20100209_1bv100010gen.html el 14 de octubre de 2014.