

## EL CONTROL DEL PRESUPUESTO EN UNA DEMOCRACIA

María de la Luz MIANGOS BORJA

SUMARIO: I. *El presupuesto como institución fundamentalmente democrática.* II. *Órgano de control del presupuesto.* III. *Concepto y aplicación de los gastos fiscales.*

Mi interés se centra en reflexionar con ustedes sobre la importancia de tres aspectos del derecho presupuestario: en primer lugar, el origen y carácter eminentemente democrático del presupuesto; a continuación la importancia del órgano de control del presupuesto y la cuenta pública, y, finalmente, en tercer lugar, la posibilidad de introducir en nuestra legislación el concepto de gasto fiscal y la aplicación que tendría en México. Al final de cada apartado, las ideas en él vertidas se sintetizan en una propuesta que tiene como fin último el fortalecimiento del Poder Legislativo, y el reequilibrio entre los poderes del Estado y un mejor control del gasto público.

### I. EL PRESUPUESTO COMO INSTITUCIÓN FUNDAMENTALMENTE DEMOCRÁTICA

Históricamente puede decirse que desde la Carta Magna de Juan sin Tierra en 1215 en Inglaterra que plasmó la necesidad de que el pueblo esté representado en el órgano que determina las contribuciones, hasta nuestros días, la materia presupuestaria ha tenido una importancia decisiva en las cuestiones de Estado. Siguiendo con el ejemplo de Inglaterra, podemos decir que desde el siglo XVII quedó plenamente establecido el principio medieval de “no imposición sin representación”, esto es, la necesaria autorización del parlamento para establecer y recaudar impuestos, aunque esta interpretación puede resultar excesiva porque no afectaba en realidad más que a los derechos de los nobles.

En los dos siglos posteriores el avance se dio en el orden del control del gasto público. En Francia, el establecimiento del régimen parlamen-

tario y el control político sobre el Ejecutivo coinciden con la aparición del derecho presupuestario durante la restauración. Asimismo, la independencia de las colonias inglesas del norte de América con respecto a Inglaterra constituye un claro exponente del desarrollo paralelo de instituciones financieras e instituciones políticas. Los ejemplos son múltiples. Lo importante es destacar que siempre que ha habido un cambio político éste ha sido acompañado por uno de carácter financiero en sentido amplio.

El presupuesto, al menos en su aspecto contable, es concebido desde la antigüedad; sin embargo, el desarrollo del derecho presupuestario está ligado al desarrollo de la democracia moderna; esto es, se trata de poner un límite a la acción estatal en beneficio de la libertad de los ciudadanos.

En el siglo XX la institución presupuestaria descansa, básicamente, sobre dos pilares: *a*) la racionalidad económica que se traduce en el principio de la responsabilidad fiscal, y *b*) un fundamento jurídico-político que se concreta en el principio general de equilibrio de poderes.<sup>1</sup>

La responsabilidad que tienen los Estados en el adecuado manejo de sus recursos los lleva al establecimiento de presupuestos cada vez más eficientes, racionales, sin olvidar el binomio ingresos-gastos.

La racionalidad jurídico-política que inspira a la institución presupuestaria en las primeras décadas del presente siglo es, por su parte, heredera del principio político de la Ilustración que aboga por el contrapeso de poderes en la configuración del Estado. De acuerdo con esa idea, la institución presupuestaria se diseña sobre una responsabilidad compartida en materia presupuestaria entre el Poder Legislativo —responsable de la aprobación del documento que contiene el presupuesto—, el Poder Ejecutivo —responsable de su elaboración y ejecución— y el Poder Judicial —responsable de su fiscalización—. El equilibrio entre las competencias presupuestarias respectivas plasma, en la actividad financiera, la idea de la división de poderes como un mecanismo procedimental que garantiza el sometimiento de la economía pública a la voluntad de los ciudadanos.<sup>2</sup>

El problema en la actualidad surge a consecuencia de que el Estado cada vez da una cobertura directa mayor o una promoción indirecta de ciertos objetivos sociales. En consecuencia, un Estado intervencionista cede cuotas de poder y preponderancia al Ejecutivo, y “con ello se

1 Salinas Sánchez, F. Javier, *Economía política-constitucional de los presupuestos públicos*, Madrid, Editorial Tecnos, 1983, pp. 60 y ss.

2 *Idem*, p. 62.

introduce subrepticamente una patología del sistema democrático que algunos no han dudado en calificar como de dictadura elegida".<sup>3</sup>

De este problema se han derivado para el presupuesto dos retos: uno económico, que es lograr una eficiencia y racionalidad en el gasto público, y un reto político, que implica eludir los riesgos de la quiebra política de la institución.

La quiebra política tiene dos fuentes: 1) la creciente discrepancia entre expectativas y satisfacciones. Un claro ejemplo de ello son las prestaciones de la seguridad social (medicina, vivienda), etcétera; 2) la erosión de legitimidad. Un claro ejemplo de ello es la utilización de programas sociales con fines políticos, o, como señala Salinas Sánchez:

[...] se acentúa en el ciudadano la percepción de que los grados de discrecionalidad confiados a la hacienda pública han sido excesivos y han desembocado en una cierta arbitrariedad presupuestaria donde las decisiones presupuestarias no obedecen tanto a buenas razones (motivos de eficiencia y equidad) como a poderosas razones (motivos de electoralismo político).<sup>4</sup>

Esta erosión de la legitimidad es muy importante en el caso de México, porque una de las consecuencias de ella es la pérdida de soporte político a las instituciones fiscales; en otras palabras, acentúa la evasión fiscal.

## PROPUESTA

Una vez expuesta la situación, nuestra propuesta consiste en la recuperación del derecho presupuestario como garante de los derechos económicos del ciudadano frente a la hacienda pública. Esta recuperación se puede formular en varios principios, pero a mí me gustaría destacar dos solamente:

a) La publicidad al origen y destino de los recursos públicos con objeto de que los ciudadanos tengan un mayor conocimiento sobre lo que se recauda y un mayor control sobre lo que se gasta.

Si partimos de la base de que no hay un Poder Ejecutivo perfecto que conozca la función de bienestar social cuya maximización determina quién y cómo se debe financiar éste u otro proyecto, entonces tendremos que concluir que en la aprobación del presupuesto la discusión

3 *Idem.*, p. 63.

4 *Idem.*, p. 81.

política y pública es la que debe permitir conocer con más precisión las preferencias de los colectivos sociales. Es este proceso legislativo abierto y de negociación el que mejora la eficiencia del presupuesto.<sup>5</sup>

b) La importancia de lo jurídico. Es tiempo de que el Poder Legislativo no ceda facultades de hecho y apruebe nada más formalmente los presupuestos sino que realmente ejerza esta prerrogativa constitucional. Es indudable que el presupuesto tiene una vertiente jurídico-política y otra económica, pero nunca la legalidad debe ceder ante la eficiencia. Por el contrario, la juridicidad debe contemplarse como un factor necesario para la eficiencia.

## II. ÓRGANO DE CONTROL DEL PRESUPUESTO

La palabra “control” en el lenguaje coloquial implica las voces “inspección”, “fiscalización”, e “intervención”. En términos jurídicos, el control bajo sus diversas formas y facetas tiene un contenido preciso: hacer efectivo el principio de limitación de poder; esto es, todos los medios de control que existen en el Estado de derecho tienen la finalidad de evitar abusos y fiscalizar la actividad de los gobernantes y de las instituciones de gobierno.

Trasladada esta idea a la actividad financiera,<sup>6</sup> el control se puede definir como el proceso y efecto de fiscalización y revisión de la actividad financiera de la hacienda pública. Es decir, la supervisión de tales funciones, llevada a cabo por los órganos que, constitucional y legalmente tienen asignadas esas tareas, con el propósito de que la actividad financiera del Estado se desarrolle de conformidad con los principios constitucionales y legales de un Estado democrático. Utilizar fondos públicos y ejercer la actividad económico-financiera, sin la debida fiscalización, inspección e intervención, equivale a ejercer el poder sin responsabilidad, lo que constituye un contrasentido en un Estado de derecho.

5 Ver Lasheras Merino, Miguel Ángel y Miguel Ángel Martínez Lago, “La publicidad del gasto público y el proceso de aprobación del presupuesto”, *Hacienda Pública Española*, núms. 110/111, Madrid, 1988, pp. 37-48.

6 La *actividad financiera* no es un término unívoco; por el contrario, se aplica indistintamente al conjunto de acciones relacionadas con los negocios, los bancos, la bolsa, etcétera. Por este motivo queremos precisar que el sentido en el que la utilizamos es el siguiente: la actividad financiera se puede definir como el conjunto de actos que el Estado realiza para administrar su patrimonio, liquidar y recaudar los impuestos —contribuciones— y para conservar y gastar las sumas recaudadas. De acuerdo con la conocida tripartición de la actividad del Estado en legislativa, administrativa y judicial, se encuadra dentro de la actividad administrativa del Estado, pero a diferencia de ésta se trata de una mera función auxiliar para cumplir con los fines del Estado.

Desde un punto de vista económico-financiero, se han proporcionado interesantes clasificaciones atendiendo a diversos criterios, como el órgano competente; el momento en el cual se efectúa el control; su duración; su contenido; etcétera. El profesor Albiñana García-Quintana<sup>7</sup> habla de a) Controles internos, externos y políticos; b) Controles preventivos, concomitantes y posteriores; c) Controles de legalidad y de eficacia; d) Controles de ingresos y de gastos; e) Controles propios e impropios; f) Controles jerárquicos y laterales. Nosotros nos limitaremos a hablar de la primera clasificación que se refiere al órgano que lleva a cabo el control.

El control interno del gasto público se puede definir como aquel que debe realizar la propia administración, con el propósito de investigar, comprobar y, en su caso, informar sobre la legalidad, eficacia, eficiencia, objetivos resultados, etcétera, del gasto público.

El control externo puede darse por parte del Poder Legislativo, y en este caso se conoce como control político; o a través de un órgano de carácter jurisdiccional, y entonces se le denomina control externo en sentido estricto.

En México, de conformidad con el artículo 74 constitucional, el control externo de carácter político se lleva a cabo por la Cámara de Diputados. En la fase previa, el control se efectúa a través del análisis del presupuesto de egresos que realiza esta Cámara. En esta fase la crítica que se puede formular es la siguiente: los parlamentos no cuentan con equipos materiales y personales de apoyo. Esto, aunado a la especialización de la materia presupuestaria, produce que la labor de control se dificulte aún más<sup>8</sup> y no sea del todo efectiva.

7 Albiñana García-Quintana, César, *El control de la hacienda pública*, Madrid, Rialp, 1971, pp. 201 y ss. Véase también Antonaya S., Ángel L., "Consideraciones críticas sobre el control parlamentario", *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977; Aragón S., Cristóbal, "El Tribunal de Cuentas y la intervención general en el control de la gestión económica del sector público", *Control del Sector Público*, Madrid, 1979; Cazorla Prieto, Luis María, "El control financiero externo del gasto público en la Constitución", *Presupuesto y Gasto Público*, número 1, Madrid, 1979; García García, José Luis, "Control (interno y externo)", *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979; Sarantopoulos, Constantin X., "Principios generales de control de las finanzas públicas", *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, México, número 36, diciembre de 1990, pp. 159-176.

8 La escuela del *public choice* ha destacado acertadamente las deficiencias o fallos de las decisiones colectivas. Los miembros del parlamento, como lo han estudiado Buchanan y Tullock, entre otros, tienen un nivel de información y de conocimiento inferior al de los burócratas, en relación con los aspectos económico-financieros, y en este caso presupuestarios. Lo anterior por varias razones: la capacidad de los funcionarios para maximizar su utilidad derivada del régimen de monopolio en que ofrecen los bienes y servicios que corresponden el ámbito de su competencia, y sobre todo, al hecho de permanencia, situación que es ajena a cualquier vaivén electoral. A diferencia del cuerpo administrativo, el parlamento, por su transitoriedad y por las presiones que recibe, tiende a tener un nivel de conocimiento muy inferior. Ver, entre otras obras de James M.

La Cámara de Diputados también puede realizar un control concomitante durante la ejecución de los programas estipulados en el presupuesto. Este control se puede llevar a cabo en cada operación, en el momento en que se desee, a través de peticiones, aclaraciones, solicitud de datos y explicaciones al Poder Ejecutivo. En México está limitado a los supuestos que señala el artículo 93 de la Constitución, y se trata de un control indirecto muy poco eficaz, porque la Constitución no prevé ninguna declaración de las Cámaras, ni ésta aun, en el caso de ser negativa, podría afectar en forma directa al secretario, ya que éstos son de libre designación y remoción por parte del titular del Ejecutivo. El control *a posteriori* es el que se realiza una vez rendida la cuenta pública, y que en México está a cargo de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados.

Por lo que se refiere al control externo en sentido estricto, en los países que existe un tribunal de cuentas éste es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público. Se trata de un control jurisdiccional y de un control externo.<sup>9</sup> El tribunal de cuentas, por ser un control externo, *a posteriori*, y fuera de los mecanismos de la administración, se presupone un órgano imparcial.

En México se ha querido equiparar a la Contaduría Mayor de Hacienda (que ciertamente realiza un control externo pero de carácter político), con un tribunal de cuentas; sin embargo, existen algunas diferencias que determinan el tipo de control que realizan:

a) En cuanto a su función, teóricamente el término "fiscalización" es más genérico que el de "jurisdicción", ya que cuando se juzga se está fiscalizando. No obstante, desde el punto de vista de la eficacia, y de la fuerza garantizadora, la jurisdicción tiene un carácter preferente sobre las otras formas de fiscalización.<sup>10</sup> El Tribunal de Cuentas tiene una clara jurisdicción contable; por ejemplo, en el caso de España la Ley Orgánica de este tribunal señala:

Buchanan, *La hacienda pública en un proceso democrático*, Madrid, Aguilar, 1973, traducción de J. R. Álvarez Rendueles y M. Olleros; Buchanan, J. M. y Tullock, G., *El cálculo del consenso (fundamentos lógicos de una democracia constitucional)*, Madrid, Espasa-Calpe, 1980, traducción de Javier Salinas.

<sup>9</sup> Ver *El Tribunal de Cuentas*, obra colectiva, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, vols. I y II.

<sup>10</sup> Cfr. Salazar Abaroa, Enrique, *Derecho parlamentario. La Contaduría Mayor de Hacienda. Hacia un Tribunal Mayor de Hacienda*, México, INAP, 1989, pp. 96 y ss.

El enjuiciamiento contable como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos (artículo 15.1).

La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de cuadales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originen menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad [...] (artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento).

En México, la Contaduría Mayor de Hacienda sólo promueve ante las autoridades competentes el fincamiento de responsabilidades de acuerdo con el artículo 3 fracción IX, de su Ley Orgánica.

b) En cuanto a su independencia orgánica, el Tribunal de Cuentas tiene una dependencia del Congreso, pero la Contaduría Mayor de Hacienda forma parte de la Cámara de Diputados, toda vez que su ley orgánica la define como órgano técnico de la misma.

c) Por lo que respecta a la independencia de sus miembros, el contador mayor es designado por la Cámara de Diputados de una terna propuesta por la comisión de vigilancia, por un periodo de ocho años; pero los demás miembros que lo auxilian son de libre designación. El Tribunal en España está formado por doce consejeros de cuentas, uno de los cuales será el presidente y el fiscal. El presidente del Tribunal de Cuentas será nombrado de entre sus miembros por el rey, a propuesta del mismo Tribunal en Pleno y por un periodo de tres años. Los consejeros de cuentas son designados por la Cortes Generales, seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación calificada por un periodo de nueve años entre personas calificadas que la misma Ley señala.

d) La independencia económica del Tribunal de Cuentas está garantizada porque ella misma elabora su presupuesto. Por su parte, la Contaduría Mayor de Hacienda participa del Presupuesto de Egresos de la Cámara de Diputados en el cual se le asigna una partida.

## PROPUESTA

Como propuesta en este punto consideramos que es necesario que se vuelva al fundamento democrático del control del presupuesto y la cuenta pública; esto es, a la división de las facultades de control entre

los tres poderes. En este sentido, la Cámara de Diputados debe ejercer el control previo que le corresponde al aprobar los presupuestos y un control concomitante al que antes hicimos referencia. Sin embargo, el control *a posteriori* debe estar a cargo de un organismo de carácter jurisdiccional con plena independencia.

### III. CONCEPTO Y APLICACIÓN DE LOS GASTOS FISCALES

Es un hecho innegable que en las últimas décadas los apoyos o beneficios fiscales han ido en aumento, pues conforme a la nueva estrategia, su utilización forma parte de la política de desarrollo económico.

La abundancia de incentivos fiscales y la tendencia que tienen a permanecer en el tiempo, aun después de haber desaparecido la causa que los originó, dio como resultado la preocupación por su estudio y cuantificación y la reflexión sobre su oportunidad y conveniencia. Es por ello que surge el concepto de "gasto fiscal" como la cantidad que el Estado deja de recaudar —no ingreso— en virtud de la concesión de algún beneficio en el sistema impositivo.

Existen cuatro aspectos fundamentales para definir el concepto de gasto fiscal:

- I. Reducción en los ingresos públicos.
- II. La existencia de un beneficio fiscal que favorece a ciertos contribuyentes.
- III. Ese beneficio supone una desviación de la estructura del impuesto. La cuestión fundamental se centra en determinar la estructura normal, esto es, sin desviaciones —discriminaciones en favor de personas o actividades— que debe hacerse caso por caso.
- IV. La existencia de un objetivo de política que se pretende lograr a través del establecimiento del beneficio.

Para delimitar el campo de los gastos fiscales son útiles criterios como: *a)* La antigüedad de la medida, pues esto hace suponer que se ha convertido en norma general, y por lo tanto, no es gasto fiscal; *b)* La generalidad de la medida, pues cuando tiene carácter general, normalmente no será gasto fiscal; *c)* El carácter neutral de la medida; esto es, si la medida no distorsiona el comportamiento de los contribuyentes. Si, por el contrario, produce algún efecto, generalmente será gasto fiscal. *d)* Se consideran como gastos fiscales aquellas disposiciones fiscales que, con independencia de su neutralidad, sean equivalentes a un pro-

grama de gastos directos; e) Existe un criterio muy importante que se refiere a las exenciones y desgravaciones de carácter técnico. Por ejemplo, las que tienden a evitar la doble tributación.

El creador de la expresión en inglés *Tax Expenditures* fue Stanley Surrey, quien la utilizó por primera vez en un discurso pronunciado en noviembre de 1967, siendo secretario asistente del Tesoro de los Estados Unidos.<sup>11</sup> Este antecedente propició la elaboración de una estimación de gastos fiscales cuyo resultado fue publicado como "Presupuesto (estimación) de gastos fiscales del año de 1968", en el *Informe anual* del secretario del Tesoro de los Estados Unidos. Así se continuaron elaborando hasta 1974.

En 1974, la Ley de Reforma Presupuestaria de los Estados Unidos —The Budget Reform Act— incluyó el concepto de gastos fiscales como parte integral del nuevo proceso presupuestario. Impuso la obligación al presidente y a la Office of Management and Budget, de elaborar un análisis especial "G", sobre gastos fiscales, que define este concepto y contiene una detallada tabulación de los gastos fiscales que se causan en los impuestos directos.

Se debe también a las reformas introducidas por esta Ley, el que los gastos fiscales se especifiquen por áreas funcionales, tal como se hace con los gastos directos, lo cual es muy importante, porque de esta forma se tiene una visión de conjunto y más elementos para tomar las decisiones pertinentes sobre los ingresos fiscales reales.<sup>12</sup> Esto es, una vez que se han disminuido en cada área los gastos fiscales que para esa actividad se estiman, se puede obtener una cantidad más aproximada de lo que se va a recaudar y se pueden tomar decisiones más acertadas sobre la conveniencia o no del esfuerzo fiscal que implica conceder ciertos beneficios.

Desde que Surrey fijó su atención en los gastos fiscales, lo hizo siempre refiriéndose al Impuesto sobre la Renta. Por este motivo la definición contenida en la Ley de Reforma Presupuestaria de 1974 de los Estados Unidos concibe a los gastos fiscales como la pérdida de ingresos atribuible a previsiones que permiten una especial exclusión, exención o deducción, siempre en relación con la renta bruta, y que facilitan

11 Surrey, Stanley, *Pathways to tax reform*, Cambridge, Harvard University Press, 1973, pp. 3-4. Para Carl S. Shoup ("Surrey's Pathways to Tax reform. A Review Article", *The Journal of Finance*, vol. XXX, n. 5, December, 1975, pp. 1329-1341) sólo ocasionalmente en la historia del presupuesto ha existido una innovación tan grande atribuible directamente a una idea de una sola persona. Hace un resumen de este libro de Surrey, destacando tres temas principales: 1. el concepto de gasto fiscal; 2. su utilidad, y 3. cómo pueden ser, en principio, cuantificados.

12 Ver sobre este punto a Corella Aznárez, Ignacio, "El presupuesto de gastos fiscales", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, 1984, p. 20.

un crédito especial, un tipo preferencial o un aplazamiento de la obligación tributaria solamente respecto de las leyes fiscales federales.<sup>13</sup>

No obstante, el análisis del gasto fiscal es apropiado para otros impuestos, en tanto que siguiendo la metodología antes descrita, que exige una determinación de la estructura del impuesto, destacando los elementos acrecentadores de ingresos, a partir de ahí cualquier desviación que no sea de carácter técnico y que conlleve una minoración en los ingresos se configuraría como gasto fiscal, sin importar si se trata de un impuesto sobre la renta o no.

Por lo que se refiere al presupuesto de gastos fiscales en España, la Constitución de 1978 es novedosa en muchos de sus aspectos, ya que incorporó algunas de las instituciones que habían surgido en la evolución del constitucionalismo moderno. En materia fiscal no fue diferente. En efecto, por primera vez hace mención expresa de los beneficios fiscales, a la vez que se introduce la obligación de elaborar el Presupuesto de Gastos Fiscales para su control, inquietud nacida tan sólo unos cuantos años antes. En este punto tienen importancia el apartado 3 del artículo 133 de la Constitución española, así como el apartado 2 del artículo 134, "Artículo 133.3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley."

En el debate en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, el Grupo Unión de Centro Democrático presentó una enmienda que enfatiza el principio de legalidad sustituyendo los términos "exención o desgravación fiscal" por el de "beneficio fiscal", puesto que ciertamente los beneficios fiscales no se limitan a las exenciones y desgravaciones fiscales y pueden existir otras reducciones tributarias que también deben ser materia de reserva de ley. Esta enmienda fue aprobada.

Fue en el Senado en donde se discutió sobre el tema de los gastos fiscales. La base de la propuesta fue la enmienda número 626 de la Agrupación Independiente.<sup>14</sup> Su contenido exige la elaboración de un Presupuesto de Gastos Fiscales. Se propuso que todo beneficio fiscal que afectara a los tributos del Estado, además de establecerse en virtud de ley, habría de consignarse anualmente en los Presupuestos Generales del Estado.

Los argumentos que justificaron la enmienda fueron los siguientes:

13 Si no se puede consultar directamente esta Ley, ver Corella Aznárez, Ignacio, en su artículo "El Presupuesto de Gastos Fiscales", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, 1984, contiene una cita de esta definición en la página 19.

14 *Constitución española. Trabajos parlamentarios*, Publicaciones de las Cortes Generales, edición preparada por el letrado Fernando Sainz Moreno, pp. 2930-2931.

a) La proliferación de los beneficios fiscales como un mal grave de la hacienda pública. Se fundamenta en las investigaciones realizadas por el Instituto de Estudios Fiscales y por la Dirección General de Impuestos que mencionan alrededor de setecientos beneficios tributarios diferentes.

b) El desconocimiento de su cuantía y efectos. Tomando en cuenta los mismos estudios, estiman un coste situado en torno al 45 por ciento de la capacidad contributiva. Sobre los efectos no se proporciona ningún dato.

c) La erosión que causa en la capacidad contributiva. El hecho de que sobre una riqueza de cien unidades monetarias, 55 tributan y 45 quedan exentas, nos conduce al tema del déficit presupuestario.

d) La vigencia del principio de competencia presupuestaria. Al margen del Presupuesto de Gastos Públicos que se elabora, se discute, se enmienda, se aprueba, se interviene y se descarga, el Estado español se gasta el 45 por ciento de la capacidad tributaria. Afirman que se "gasta", porque en todo beneficio fiscal existe una renuncia del Estado a un ingreso, y el gasto simultáneo, que el Estado efectúa, en favor del sector al que el beneficio se concede.<sup>15</sup>

Posteriormente, en la Comisión de Constitución del Senado, Enrique Fuentes Quintana<sup>16</sup> defendió la enmienda número 626 al apartado tres, apoyándose en las siguientes razones:

1) Los principios de publicidad y conocimiento que deben caracterizar a toda acción del sector público. Estos principios se vulneran porque se desconoce realmente cuál es el conjunto de beneficios fiscales que afectan a los distintos tributos del Estado. Con la propuesta se pretende que, por medio del examen anual del Presupuesto, los ciudadanos tengan acceso, de una forma transparente, al conjunto de beneficios que se han concedido y la razones por las que se han otorgado.

2) El restablecimiento del principio de competencia, que se resquebraja cuando se conceden exenciones o desgravaciones cuya cuantía y efectos se ignoran en el momento de aprobar el Presupuesto. Cabe aclarar que estos datos también se desconocen al aprobar las leyes que conceden los beneficios fiscales.

15 Además de la competencia presupuestaria se hace referencia a una competencia legislativa de las Cortes para conocer todo beneficio fiscal que se conceda —principio de legalidad— como una forma de limitar la proliferación de los beneficios fiscales.

16 *Diario de Sesiones del Senado*, sesión núm. 14, celebrada el viernes 8 de septiembre de 1978, pp. 2488 y 2489.

3) Principio de eficiencia. Se debe justificar por qué se concede cada uno de los beneficios fiscales, por qué están dentro del Presupuesto, y los objetivos que con ellos se pretende lograr.

En este aspecto hay que añadir que la eficiencia se debe analizar desde la perspectiva del logro de los objetivos, con el mínimo de "gastos" —no ingresos—. <sup>17</sup>

Se retiró entonces la enmienda, y en el apartado 3 del artículo 133 quedó consignado exclusivamente el principio de legalidad en materia de beneficios tributarios.

Artículo 134.2. Los presupuestos generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de todos los beneficios que afecten a los tributos del Estado.

Los beneficios fiscales quedaron regulados a nivel constitucional en los artículos 133 y 134 de la Constitución. En el primero se establece el principio de legalidad. El segundo constituye el fundamento del Presupuesto de Gastos Fiscales.

#### *Aplicación del concepto de gasto fiscal en México*

En el informe preliminar que rinde la Contaduría Mayor de Hacienda debe hacer un análisis de los subsidios, las transferencias, los apoyos para operación e inversión y las erogaciones adicionales. Con este motivo dicho organismo sugirió <sup>18</sup> a la entonces Secretaría de Programación y Presupuesto, elaborara un documento que se denominó Registro Único de Transferencias (RUT), con objeto de crear una base de datos uniforme que posibilitara la evaluación de las transferencias. En él se consideran cuatro modalidades de otorgamiento: *a*) gasto, *b*) ingreso, *c*) precios y tarifas, y *d*) financiera.

Consideramos que dentro del RUT, como parte de la transferencia por ingresos, debería considerarse a los gastos fiscales, porque cualquiera que sea la forma que estos tratamientos preferenciales adopten, representan gastos gubernamentales efectuados a través del sistema fiscal, por medios diferentes de concesiones directas, préstamos o cual-

<sup>17</sup> Para Surrey, la utilidad real de los gastos fiscales es lograr la eficiencia presupuestaria. Ver "Tax Expenditure Analysis: The concept and its uses", *Canadian Taxation*, vol. 1, Summer, 1979, pp. 3-14.

<sup>18</sup> En el decreto aprobatorio de la cuenta pública del año 1981. El RUT fue presentado por primera vez en diciembre de 1983, conteniendo los resultados del año 1982.

quier otra forma de asistencia gubernamental. La evaluación del costo de estos beneficios fiscales se consigna en un documento que en algunos países constituye un presupuesto paralelo al de ingresos y de egresos, toda vez que los gastos fiscales no son ingresos, sino lo contrario, un "no ingreso", y por lo tanto no puede considerarse en el Presupuesto de Ingresos (en México, Ley de Ingresos). Tampoco se trata de un gasto real, en cuanto que no llevan asociados pagos en efectivo, y por el mismo motivo no están sujetos a autorización, como las obligaciones contenidas en el Presupuesto de Egresos.

Si analizamos nuestras leyes fiscales, nos encontraremos con infinidad de exenciones, reducciones, deducciones, aplazamientos de la deuda, etcétera, que sin duda cumplen un objetivo de política social, pero que deben estar sujetos a control. En este sentido, los gastos fiscales, por su misma naturaleza, deben estar sometidos a un control, si cabe, más rígido que cualquiera de los que se llevan a cabo con los ingresos y gastos presupuestarios, por las siguientes razones: *a*) existe una tradición de control de los gastos fiscales como la hay en el caso de los gastos y de los ingresos, por lo tanto, la administración no ha desarrollado instrumentos eficaces de control; *b*) no se discute parlamentariamente, año con año, la vigencia de los beneficios fiscales, como en el caso de los gastos directos, y *c*) como los gastos fiscales no tienden a la transparencia, son susceptibles de manipulación y de ocultación, lo que propicia, además del desconocimiento de su cuantía, eficacia, oportunidad, la ignorancia de sus beneficiarios reales.

Si el Ejecutivo tuviera la obligación de presentar un presupuesto de gastos fiscales, este tipo de medidas serían en primer lugar aprobadas previamente por el Poder Legislativo y, en segundo lugar, evaluadas tanto en su costo como en su eficiencia una vez aplicadas.

## PROPUESTA

En la actualidad la mayoría de los países miembros de la OCDE elaboran anualmente un presupuesto de gastos fiscales que les permite un mayor control y una mejor evaluación del cumplimiento de los objetivos que dieron origen a esas medidas. Dada la reciente solicitud de México para ingresar a este organismo, considero que sería importante que una disposición legal obligara al Ejecutivo a adoptar esta medida, toda vez que el RUT, aunque en algunos aspectos es un instrumento más amplio que un presupuesto de gastos fiscales, es a su vez menos perfecto por los siguientes motivos:

a) El monto estimado de las transferencias no está sujeto a la aprobación previa de la Cámara de Diputados. Tal es el caso de los estímulos fiscales, en los que se autoriza a la Secretaría de Hacienda para otorgarlos. Esta autorización no conlleva a una estimación del monto que esto puede suponer para la hacienda pública, ni un límite máximo al que deban sujetarse. Otro caso es el contenido en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que faculta a la Secretaría de Hacienda para condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios en los supuestos que se mencionan en el mismo precepto.

Como el RUT no es un documento que se analice previamente a la concesión de las transferencias por ingresos, éstas se conceden sin que exista un control adecuado por parte de la Cámara de Diputados, dejando esto mucho que desear respecto a la democraticidad de tales facultades. Lo anterior no sucede con el Presupuesto de Gastos Fiscales, que como su nombre lo indica supone una estimación cifrada de lo que esas figuras suponen, y es previamente discutida, aprobada y controlada por el Poder Legislativo.

b) El RUT no contiene un análisis detallado de todas las figuras impositivas que suponen gastos fiscales, sino que se refiere casi exclusivamente a los estímulos y a las franquicias que son los mecanismos evidentes, con lo cual se deja de considerar a un gran número de beneficios fiscales en el orden cualitativo y cuantitativo.

En nuestra opinión, un aspecto muy importante, que engloba a los tres anteriores principios, sería que se explicara anualmente, *a posteriori*, si con los beneficios concedidos se han logrado realmente los objetivos por los cuales se otorgaron, y el grado en que los beneficios han incidido en el cumplimiento de dichos objetivos. Este sería un elemento de juicio determinante para aprobar su permanencia dentro del Presupuesto de Gastos Fiscales, con lo cual cobraría importancia y se haría realmente efectivo este instrumento.

Como conclusión de este artículo podemos afirmar que si se tiene una mayor publicidad y con ello participación ciudadana en el proceso de aprobación del presupuesto y de la cuenta pública; un auténtico respeto a la legalidad; un órgano jurisdiccional de control *a posteriori* del presupuesto, y se introducen nuevos mecanismos como el de los gastos fiscales, realmente estaríamos frente a un control democrático del presupuesto, y se cumpliría con los principios de conocimiento y publicidad de las acciones del sector público, competencia presupuestaria y eficiencia.