



**Centro de Estudios Espinosa Yglesias**

*Proyecto de evaluación de leyes*

## **Evaluación de la Propuesta de Reforma Fiscal del Ejecutivo**

*Paquete de iniciativas del 20 de junio de 2007*

### **Panel de evaluadores**

Mtro. Fernando Calzada

Mtro. Mario Cantú

Dr. Jorge Chávez Presa

Lic. Jorge Covarrubias Bravo

Dr. Carlos Elizondo Mayer-Serra

Dr. Gerardo Esquivel

C.P. José Luis Fernández

Dr. Fausto Hernández Trillo

Mtro. Arturo Herrera

C.P.C. Pablo Mendoza

Lic. Eduardo Revilla

Mtro. Ricardo Samaniego

Mtro. Francisco Suárez Dávila

Dr. Alejandro Villagómez

## I. PRESENTACIÓN

El proyecto de evaluación de leyes es uno de los medios con los que el Centro de Estudios Espinosa Yglesias (CEEY) se propone cumplir su Misión de fomentar la discusión seria de temas públicos y promover políticas más sólidas y eficaces. El Centro irá seleccionando reformas o nuevas leyes de trascendencia nacional para exponerlas al escrutinio de expertos (académicos, consultores y miembros de organizaciones civiles) que en mesas de análisis las discutirán y evaluarán. El propósito del ejercicio será influir en los tomadores de decisión para que las observaciones de los comités sean recogidas en la legislación final.

El CEEY propuso a un grupo de expertos reconocidos la revisión metódica de un conjunto de modificaciones legislativas muy esperado y trascendente: la propuesta del Ejecutivo Federal «para iniciar una Reforma Integral de la Hacienda Pública en México» que se entregó al Congreso el pasado 20 de junio. En la presentación del paquete de iniciativas, el Secretario de Hacienda mencionó los propósitos fundamentales de la propuesta: a) mejorar el ejercicio del gasto público y la rendición de cuentas, b) establecer las bases de un nuevo federalismo fiscal, c) terminar con privilegios fiscales, combatiendo la evasión y la elusión, y d) aumentar la recaudación de ingresos tributarios. Se llevaron a cabo tres reuniones de 3:30 horas de duración en promedio. Los comentarios y calificaciones de los evaluadores se organizaron y compilaron en una minuta que revisaron los panelistas en dos rondas.

En este documento final se procuran consignar todas las observaciones que al menos una minoría de tres expertos consideró relevantes. La idea central de quienes otorgaron calificaciones positivas es que la propuesta es un avance merecedor de crédito, en tanto que la de quienes la calificaron de deficiente es que no atiende los verdaderos problemas del país, pues se dejaron de lado aspectos importantes como el aumento de la base gravable y la confiabilidad del padrón de contribuyentes.

Para realizar la evaluación, se utilizó una escala de 0 a 10, en la que 5 es el punto intermedio entre valoraciones negativas y positivas. Sobre las calificaciones de las unidades evaluadas, y por tanto la de la propuesta en su conjunto, debe apuntarse que en el caso de la contribución empresarial a tasa única (CETU) las notas individuales mostraron una dispersión considerable. Aquí se presentan los promedios porque son indicadores globales de los varios puntos de vista recopilados y porque, a pesar de la variabilidad, la mayoría de los expertos se concentraba alrededor de ellos.

## II. RESULTADOS

### I. Comentarios generales sobre la propuesta

Los panelistas observaron que el nuevo impuesto a las empresas (contribución empresarial a tasa única, CETU) es la pieza central de la propuesta. Se trata de un buen esfuerzo inicial, aunque claramente insuficiente, por aumentar la recaudación fiscal y erradicar vicios importantes como son la eliminación de facto de los regímenes especiales que tradicionalmente no han sido gravados en forma equitativa y la desaparición del impuesto al activo. Muchos expertos insistieron en que la convivencia entre la CETU y el impuesto sobre la renta debe ser temporal (se planteó que la sustitución del ISR por el CETU debería hacerse explícita en un artículo que estableciera una transición con un plazo determinado, por ejemplo, de tres años).

Alrededor de la CETU se plantean, por una parte, consideraciones de gasto en cuatro iniciativas (incluidas las relativas al federalismo) para mostrar voluntad de aplicar mejor los ingresos al gasto público en forma más eficiente, equitativa y eficaz, y por la otra, el impuesto a los depósitos en efectivo (Impuesto Contra la Informalidad, ICI) como ejemplo de que el esfuerzo recaudatorio no se circunscribe a los causantes cautivos.

La aprobación de la CETU con modificaciones relativamente menores será el indicador del éxito político de la propuesta fiscal. Tratándose de un tema tan relevante, se le asociará con la viabilidad de futuros esfuerzos legislativos de la Administración. En términos fiscales, no obstante, será equivocado considerar un éxito para las finanzas públicas la aprobación del impuesto ya que sus efectos reales estarán lejos de satisfacer las necesidades del país: los ingresos adicionales serán considerablemente menores que la estimación oficial de 1.8% del PIB a partir de 2009, la cual en sí misma es claramente insuficiente para lo que se requiere.

Hay que tomar en cuenta la tensión entre dos consideraciones sobre la CETU. En diversos foros se han escuchado, y se presentan en este documento, posibles modificaciones que incluyen exenciones o reducciones; pero si se otorgan demasiadas exenciones, en especial a sectores completos de actividad económica, se perderá la efectividad recaudatoria del impuesto, que constituye su objetivo principal. Por ello las autoridades han señalado que de darse esas exenciones se tendría que elevar la tasa para conservar un nivel de percepciones similar. Es conveniente, no obstante, establecer consideraciones especiales para quienes hayan rea-

lizado inversiones de capital, iniciando el periodo de transición en fecha no muy reciente.

Los evaluadores insistieron en la importancia de señalar que el paquete de iniciativas evita dos temas fundamentales. No se presenta ninguna medida destinada a ampliar la base de contribuyentes (el impuesto a la informalidad dista mucho de lograrlo), ni se ofrecen medidas para mejorar la fiscalización que realizan la Secretaría de Hacienda y el SAT, considerada muy deficiente por casi todos los panelistas.

Es necesario elaborar un padrón confiable que incluya el nombre, ocupación y lugar de residencia de los contribuyentes, así como cuánto deben pagar de impuestos. En México, es común que los contribuyentes proporcionen información errónea sobre su localización y la actividad económica que desarrollan, y que no actualicen los datos manifestados en el registro (además de que no todos los sujetos obligados se inscriben en él). Lo anterior deriva en un padrón deficiente que impacta negativamente la vigilancia y fiscalización de las obligaciones y consecuentemente la recaudación.

Finalmente, también se expresó reconocimiento a las autoridades al proponer la modificación de las fórmulas mediante las cuales se distribuyen los recursos federales a las entidades del país. No obstante, se cuestionaron algunos planteamientos en ellas que parecen ir en contra del espíritu de la propuesta.

La calificación global de la propuesta fue de 5.2. Esto indica que en términos generales, la importancia de sus puntos débiles prácticamente compensa la de sus aspectos positivos (a la CETU se le asignó un peso mayor que el de las otras unidades evaluadas). Los panelistas consideran que en el siguiente periodo ordinario de sesiones los legisladores pueden, tanto corregir deficiencias relevantes de las iniciativas, como añadir rubros que hagan del conjunto más propiamente una reforma.

## **2. Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU)**

### *Definición del problema*

Como debilidades básicas del sistema actual, la iniciativa señala tanto los altos niveles de evasión y elusión fiscales, como la posibilidad de utilizar estrategias que distorsionan a la baja las obligaciones de los causantes.

El propósito del nuevo impuesto a las empresas es recaudar más, concentrándose en quienes no están pagando o pagan poco porque la ley actual les permite tributar menos (los regímenes especiales, como el del

sector de autotransporte y el de la agroindustria). Para ello se tomarán en consideración ingresos totales, con pocas deducciones, estableciendo con ello una tarifa mínima para algunos y a la vez una máxima para otros, al ser un impuesto alternativo al ISR. Se quieren establecer condiciones más equitativas al gravar por igual a los que tienen la misma capacidad contributiva.

Se presentaron dos perspectivas en cuanto a la función del nuevo impuesto. Varios expertos consideran que la CETU fue planeada como un impuesto de control de las obligaciones del ISR, que no lo mejora ni lo sustituye. Esto implica que la Secretaría de Hacienda reconoce la necesidad de un impuesto alternativo, pues el SAT no puede cobrar lo suficiente con los instrumentos que tiene. Otros, en cambio, piensan que técnicamente no se trata un impuesto de control (del ISR) como sí lo es el IMPAC o incluso el IVA, sino un impuesto parecido al ISR que establece un «sistema dual» porque también grava ingresos, pero de sujetos diferentes y sobre bases gravables diferentes.

La mayoría de los panelistas opinó que si bien el diagnóstico es adecuado en cuanto a los aspectos inmediatos, no explica a qué se debe ese estado de cosas (base muy reducida y deficiente fiscalización).

La iniciativa carece de instrumentos que permitan su incidencia en segmentos que hoy en día no tributan. Se pospone, entonces, la urgente tarea de expandir la base de contribuyentes. Asimismo, la iniciativa omite el tema de la fiscalización, parte fundamental de cualquier proyecto de verdadera «reforma» fiscal. En todos los países desarrollados se cuenta con elementos efectivos de control que permiten la planeación adecuada de los ingresos, no así en el nuestro. Una deficiencia básica del sistema actual es la carencia de un número confiable de identificación personal (por ejemplo, la base de la CURP es errónea en un 30%).

Por todo ello, el promedio de calificaciones de los evaluadores fue ligeramente por encima de la medianía.

#### *Aspectos positivos*

En general, los evaluadores consideraron que a pesar de sus limitaciones, la iniciativa mejoraría la situación actual en caso de ser aprobada. Su mérito principal es reducir los privilegios de algunos sectores, y cierra las oportunidades de prácticas evasivas (propone un régimen más estricto que el de hoy en día).

La CETU es una propuesta ingeniosa en cuanto a darle la vuelta al cabildeo de los sectores productivos, que hasta el momento han promovido sus intereses sobre el de la nación en su conjunto. Habrá que eva-

luar en el camino algunos ajustes necesarios para el buen desempeño del impuesto. Cómo gravar a los pequeños contribuyentes (más de 3.5 millones) y al sector primario seguirá siendo un reto.

En opinión de algunos expertos, si se toman en cuenta las restricciones que en la práctica impone la situación política —la incapacidad de formar una gran coalición a favor de gravar con IVA todos los productos y servicios—, las mejoras que cabe esperar de la CETU son considerables: es el primer paso en dirección a un nuevo sistema. Ya que el padrón actual no resulta efectivo, se buscará aplicar una nueva forma de medir las contribuciones.

#### *Aspectos negativos*

Los inconvenientes principales son que por razones políticas quienes no pagan en la actualidad seguirán sin hacerlo («más de los mismo para los mismos»), y que el costo de cumplimiento se incrementará porque el doble cálculo hará más complicado observar las obligaciones fiscales. En general, los costos están subestimados y los beneficios —en particular el incremento en la recaudación— muy sobrestimados. Esto último es así porque, al omitirse mejoras de fiscalización, las debilidades de la administración tributaria reducirán el potencial recaudatorio de los cambios.

Hay una gran confusión sobre los objetivos que persigue el CETU : generar empleo, apoyar la competitividad, recaudar, mejorar el control. Se trata de propósitos en buena medida contradictorios entre sí.

Algunos panelistas son de la opinión que reducir o eliminar los regímenes especiales no justifica la introducción de la CETU: si el gobierno pretende gravar más o más efectivamente el ingreso de los causantes, lo acertado es modificar la Ley del ISR y no generar otro impuesto para lograr indirectamente el objetivo.

También muy relevante es que con esta propuesta de impuesto, el presidente Felipe Calderón abandona una de sus promesas de campaña más importantes: establecer un impuesto de tasa única. Más de la mitad de los panelistas consideró que procurar establecer dicha tasa habría sido mejor que aplicar un impuesto complicado y de magros frutos, como la CETU. Algunos evaluadores apuntaron, sin embargo, que este nuevo gravamen puede considerarse como el inicio de una transición a la tasa única.

El nuevo impuesto a las empresas se aplicará a todos los servicios, incluyendo algunos que sería conveniente dejar fuera, como la educación (y hasta la prestación de auxilio médico en la vía pública). También se

mencionó que es incorrecto tasar igual a quien evade y a quien ha tomado ventajas claramente previstas en la ley.

Es muy grave que la iniciativa omita estimaciones sobre el impacto del impuesto en el empleo y la inversión. Sobre ésta, debe subrayarse que resultarán muy afectadas las empresas que han realizado inversiones con apalancamiento y que no pueden deducir intereses. Se requiere un tratamiento transitorio para ellas.

Algunos evaluadores subrayaron que la CETU encarece el costo del empleo. El gobierno propone trasladar al patrón el costo que hoy asume el Estado con la deducibilidad de los salarios y la previsión social (IMSS, Infonavit, Afores, vales de despensa, guarderías, etc.) y la exención limitada para el trabajador que la recibe. Si los patrones de empresas medianas y pequeñas modifican su sistema de contratación por el de honorarios (deducibles en la CETU), dejarán a sus «empleados» sin seguridad social. Otros expertos, en cambio, consideraron que los impuestos a los ingresos de las empresas necesariamente afectan el empleo, por lo que se tienen que aceptar sacrificios moderados en este rubro a cambio de mayores ingresos para el gobierno.

En cuanto al rubro de equidad, imprescindible en una reforma fiscal, varios panelistas consideraron que no gravar a quienes realizan inversiones en acciones va en contra del espíritu de la ley propuesta; se trata de un elemento regresivo del sistema actual cuya permanencia constituye una deficiencia insoslayable de la reforma. Por otra parte, la CETU afectará tres grupos básicos: quienes en la actualidad pagan poco por regímenes especiales, quienes realizan prácticas elusivas y finalmente quienes pagan lo que les corresponde (principalmente empresas medianas y pequeñas), que aportarán una fracción desproporcionada de la nueva recaudación.

De igual manera, parece inadecuado e injusto que para algunos causantes (los que eluden), el sistema establece un mínimo (la CETU), y para otros (los que cumplen), el máximo que es el ISR normal.

#### *Mejoras necesarias*

Tanto los panelistas para quienes la CETU es una buena propuesta, como quienes la consideran inadecuada, estuvieron de acuerdo en que deben aplicarse cambios para que sus efectos sean los mejores posibles. Se mencionó, inclusive, que de no realizarse los ajustes, la aplicación del nuevo impuesto estaría en entredicho debido a posibles vicios de inconstitucionalidad.

Entre las modificaciones más importantes que deben hacerse, los evaluadores mencionaron los siguientes: incluir el acreditamiento de la CETU contra el ISR y no solo el del ISR contra la CETU ; la exención de las cuotas de seguridad social; establecer un cálculo de la CETU consolidado para que las empresas mexicanas no pierdan competitividad frente a grupos corporativos extranjeros a quienes sus países si les permiten consolidar, e incluir consideraciones sobre el régimen fiscal de PEMEX.

Por otra parte, las empresas que hoy pagan el ISR no podrán deducir intereses ni la nómina (y sus gastos asociados de seguridad y previsión social): por ello es probable que muchas de ellas paguen CETU sobre el ISR. Un punto relevante es que el «copete» no será acreditable en EU para el caso de las subsidiarias de empresas americanas. Este esquema generará doble tributación y afectará sensiblemente futuros (y actuales) flujos de inversión extranjera. (Un sector sensible a esta situación es la industria maquiladora, entre otros). Una alternativa en este caso sería el de establecer el piso-techo de la tarifa y que se opte por el ISR para quien necesite acreditar o escoger el CETU en caso de que sea interno.

Se consideró, que la CETU debe ser un impuesto mínimo y no máximo mientras coexista con el ISR. También es importante revisar conceptos que restan competitividad, como el tratamiento a fondos de pensiones extranjeros que invierten en México, la eliminación de facto de la consolidación fiscal y la limitante de deducir donativos.

Otra gran coincidencia fue señalar que es necesario establecer fases de aplicación de la CETU: un periodo de transición para efectos de pérdidas fiscales, inventarios e inversiones en activos fijos (particularmente las realizadas durante 2007). Es decir, se deben reconocer costos anteriores de inversión realizados bajo reglas distintas para no castigar actividades que deberían ser prioritarias. Para este periodo de transición debe tomarse en cuenta el impacto que tendría este nuevo gravamen en sectores particularmente sensibles a una disminución de las ganancias netas.

Finalmente, prácticamente todos los expertos mencionaron que la tasa debe reducirse. Una minoría, sin embargo, opinó que si se reduce la tasa y se hacen otros ajustes, el impacto recaudatorio será mínimo, por lo que se oponen a modificarla.

### Calificación

El promedio de las notas de los panelistas fue de 5.7 en una escala de 0 a 10, donde 5 indica medianía. Como ya se mencionó, hubo gran dispersión en las calificaciones de los evaluadores debido principalmente

a quienes veían el vaso medio lleno dadas las restricciones políticas, o quienes lo veían medio vacío dadas las necesidades del país.

Debe señalarse que en opinión de varios evaluadores, la inclusión de las correcciones antes sugeridas mejoraría perceptiblemente su valoración de la propuesta.

### 3. Iniciativa de Ley del Impuesto contra la Informalidad (ICI)

#### *Definición del problema*

El Ejecutivo presenta un impuesto a los depósitos en efectivo. La intención es contener las actividades y desarrollo de la economía informal, limitando las transacciones con las que se resguardan sus ganancias. La pirámide económica de la informalidad concentra los flujos bancarios y llegará un punto en que el nuevo gravamen los complicará. La propuesta contempla una tasa de 2% acreditable contra el impuesto sobre la renta. Esta mecánica de deducción de retenciones de un banco es algo probado, y no debe presentar problemas de funcionamiento.

La medida no aumenta las obligaciones de quien ya paga impuestos. Si bien la ley no será útil para frenar la evasión de personas físicas, sí afectará a las organizaciones que funcionan como empresa. La iniciativa requiere una serie de modificaciones dirigidas a mejorar la fiscalización y reducir el lavado de dinero. También se considera que este impuesto tendrá una vida relativamente corta por su desgaste natural. Por tanto, la calificación fue por encima de la medianía.

#### *Aspectos positivos*

Todo esfuerzo destinado a limitar las operaciones informales, en la medida que el costo sea pequeño, deben ser bienvenidas. Debe tomarse en cuenta que el ICI es un impuesto que cumple una función de corto plazo y que no está dirigido a aumentar la recaudación de manera importante.

Algunos evaluadores señalaron que este nuevo impuesto hará notar la ineficiencia del SAT y la extendida disposición política de permitir actividades económicas irregulares; se podrán esperar, entonces, esfuerzos más directos para enfrentar este fenómeno.

Así pues, a pesar de que este gravamen no ayuda a resolver la falta de ingresos y de que su nombre debería ser más modesto, cumplirá una función relevante y se justifica normativamente.

### Aspectos negativos

La mayoría de los expertos considera que debido a que el comercio informal elude varias obligaciones (por ejemplo las relacionadas con el empleo como Seguro Social y prestaciones), es evidente que la informalidad no es un tema de contribución únicamente, sino que se debe a muchos factores. Es por eso que aun en sus propios términos, la propuesta es muy limitada.

La medida es un esfuerzo del gobierno para no concentrarse únicamente en los contribuyentes cautivos. Sin embargo, la gente va a encontrar como darle la vuelta. Es previsible que los afectados se comporten de modo que disminuya la efectividad del impuesto (pulverizando cuentas, por ejemplo). Se trata de un impuesto muy ineficiente, ya que impondría una carga a muchos agentes con baja recaudación como resultado (se sabe que el 1% de las cuentas acumula más del 90% de los depósitos: ahí debería enfocarse el esfuerzo).

Mientras que existan sectores informales financieros, como son los centros cambiarios o casas de préstamo y empeño, difícilmente se podrá lograr el objetivo de este impuesto. Habrá que vigilar que no se convierta en una medida perversa, al desbancarizar a los informales cuyo origen del recurso es lícito, y bancarizar en parte a los que quieran blanquear dinero a la tasa prevista.

Por lo anterior, quizá la preocupación principal fue la del papel del SAT como entidad fiscalizadora. Algunos expertos opinaron que el paquete de iniciativas en su conjunto —el ICI incluido— supone que el SAT funciona adecuadamente cuando no es así. Otros, en cambio, fueron de la idea de que el gobierno quiere retener por medio de los bancos precisamente porque el SAT es ineficiente. Hubo acuerdo general en cuanto a la necesidad urgente de establecer mecanismos de auditoría y evaluación que lo hagan más transparente y que contemplen sanciones.

Otra deficiencia muy importante es que la iniciativa no incluye estimaciones de recaudación, lo que va contra la ley. Algunos evaluadores piensan que esto se debe a que el gobierno sabe que la gente se comportará estratégicamente para evitar el impuesto, con la consecuencia de una baja recaudación que se quiere ocultar.

Finalmente, se mencionó que un efecto directo del ICI será el desestimular parcialmente el uso del sistema bancario. Hace falta un compromiso de la Secretaría de Hacienda para mejorar los servicios financieros y «bancarizar» al país.

### *Mejoras necesarias*

Los panelistas enfatizaron la importancia de que el gobierno procure contener la economía informal, pero se deben buscar medidas permanentes para combatirla frontalmente.

Es necesaria legislación secundaria complementaria que introduzca ajustes técnicos en la iniciativa. En cuanto al monto de la tasa, en general los panelistas consideran que debería ser mayor, alrededor del 10%. Hubo acuerdo también sobre el acreditamiento del impuesto, que debe ser contra cualquier gravamen, no sólo el ISR. Asimismo, los legisladores deben asegurarse de que el concepto de sistema financiero se amplíe para cerrar huecos (incluir uniones de crédito, cajas privadas de ahorro, etc.) Si no es posible realizar estas modificaciones, debe eliminarse como objetivo a la gente que claramente está en la formalidad para no recargar más a los causantes que cumplen.

Para evitar las críticas de ser el ICI un impuesto contra remesas, es conveniente tomar providencias para asegurar que no tendrá un efecto negativo, ya sea directo o indirecto, en las transferencias desde Estados Unidos.

Una disposición complementaria muy conveniente sería restringir la fuga de papel moneda prohibiendo la salida de más de 50 mil dólares. Con el fin de obstaculizar aún más la operación de la economía informal, varios evaluadores recomiendan tipificar como delito la tenencia de efectivo hasta cierto monto si no se comprueba su procedencia.

De manera unánime, los panelistas consideran que se obtendría mucha mayor eficiencia recaudatoria con un renovado sistema del SAT. Es preciso contar con una evaluación del sistema, definir su valor agregado y establecer metas y sanciones al interior del SAT.

Se mencionó, finalmente, que el ICI debe estar incluido en la Ley de Ingresos.

### *Calificación*

Esta iniciativa obtuvo una evaluación promedio de 5.5.

## **4. Reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF)**

### *Definición del problema*

Dentro del paquete de iniciativas, la reforma al código fiscal es la que tiene menos promoción. Las modificaciones al código, en términos generales, regulan casos de excepción, lo que denota la falta de actuar en

forma integral. El propósito principal se restringe a castigar la evasión y la elusión con multas más cuantiosas. Persiste por ello el gran problema de la administración federal de impuestos: su carácter regresivo (los causantes con más recursos pueden contratar mejores contadores, y por ende, pagar menos impuestos). La opinión general de los panelistas es que los cambios al CFF son discrecionales y están mal diseñados.

#### *Aspectos positivos*

Los coadyuvantes del fisco juegan un papel muy relevante: los contadores públicos certificados dictaminan anualmente casi el 80% de la recaudación y determinan en gran medida la carga fiscal de sus clientes; los corredores públicos fungen como fedatarios en la constitución, fusión y liquidación de empresas que pueden ser usadas en esquemas de evasión o elusión fiscales; los notarios intervienen en la compraventa de bienes raíces y dan fe respecto a herencias, donativos y préstamos que se pudieran utilizar de forma ilegal para disminuir las obligaciones fiscales; los agentes y apoderados aduanales controlan el flujo de comercio exterior por medio de los pedimentos, además de determinar el IVA correspondiente.

Dada la importancia de éstos coadyuvantes, algunos expertos consideran imprescindible establecer algún grado de corresponsabilidad y los incentivos correctos para que su actuación sea apegada a derecho y con ello sumarlos al objetivo de mejorar el nivel de recaudación. La propuesta en el Código Fiscal se encamina por eso en la dirección correcta, aunque deja muchos elementos sin precisar. La mayoría de los panelistas, no obstante, es de la opinión de que es equivocado asignar responsabilidad solidaria a los coadyuvantes por razones que se exponen enseguida.

#### *Aspectos negativos*

Como en México la probabilidad de detectar a los causantes evasores es baja, se propone aumentar las cargas. El SAT debería de instrumentar las medidas necesarias para fiscalizar de mejor manera y no sólo esperar los castigos. Los cambios al CFF no constituyen una propuesta integral, con un objetivo-tema definido (salvo el de recaudar más con mayores multas).

Los panelistas señalaron como deficiencia grave hacer de los prestadores de servicios que el contribuyente contrate para elaborar su declaración (abogados, contadores) responsables solidarios en el caso de que su cliente incumpla en el pago de impuestos. Ante la magra recaudación, debida a una deficiente fiscalización y a la posibilidad de devolver impuestos (el IVA en especial), se pretende castigar a los profesionistas

que den una opinión diferente al criterio que Hacienda determine como válido. Esto constituye una medida discrecional inaceptable.

La realidad en nuestro país —y en cualquiera— es que se necesitan abogados y contadores porque la regulación es compleja y con frecuencia ambigua. La aprobación de los cambios al código fiscal implicaría poner trabas a una actividad lícita de profesionistas (contraviniendo el artículo 5° de la Constitución) y limitar las operaciones de las empresas, que deberían tener la libertad de contratar expertos para las asesoren.

La mayoría de los evaluadores retomó el tema del SAT para señalar que su diseño mismo es incorrecto, ya que enfatiza la imposición de multas (a quienes dan muestras de estar en situación irregular) en lugar de incentivar a todos los causantes a ser más cumplidos.

Se convino en que estas modificaciones están diseñadas para generar multas y recargos, no para mejorar la recaudación en realidad. Porque aumentan la inseguridad del contribuyente, constituyen un retroceso.

#### *Mejoras necesarias*

La responsabilidad solidaria propuesta debe de ser rechazada y establecerse una distinción entre las responsabilidades de cada uno de los implicados. El castigo debe de ser proporcional al tamaño de los responsables y no al tamaño del cliente.

La manera de recaudar el máximo posible es aplicar revisiones aleatorias, cosa que no sucede en nuestro país. «La fiscalización tiene sus mejores logros donde no encuentra nada», ya que el incentivo de producir declaraciones correctas funciona.

Así pues, el SAT debe aumentar la probabilidad de atrapar, en vez de aumentar el costo de las multas.

#### *Calificación*

Los cambios propuestos al código fiscal recibieron una nota promedio de 2.2, en una escala de 0 a 10, donde 5 indica medianía. Fue la iniciativa con la calificación más baja de todas las consideradas.

## **5. Modificaciones en materia de gasto público (constitucionales y legales)**

### *Definición del problema*

Los cambios más importantes que discutieron los expertos fueron el establecimiento del presupuesto por resultados, la creación del Consejo

Nacional de Evaluación de las Políticas Públicas y la homologación de los sistemas contables de los tres órdenes de gobierno. Con ellos se pretende mejorar la planeación y ejecución del gasto, así como reforzar la rendición de cuentas.

La impresión general fue que las iniciativas de gasto se quedan en miscelánea: están compuestas de elementos más o menos adecuados, pero deshilvanados e insuficientes. Resumiendo, los cambios de contabilidad son oportunos por sus beneficios a largo plazo, en tanto que la debilidad principal es la omisión del uso que tendrán las evaluaciones (particularmente sanciones por incumplimiento). Vista favorablemente, la exposición de motivos es demasiado ambiciosa y, con ojos críticos, tergiversadora. Por ello la propuesta obtuvo una calificación apenas por encima de medianía.

#### *Aspectos positivos*

Se hizo notar que tanto la presupuestación por resultados como la multianual de inversión son buenas ideas por representar un avance conceptual, pero no deben sobrestimarse porque conllevan dificultades de implementación que les restarán impacto. Esto se sabe por experiencia, ya que han sido aplicadas en nuestro país —contra lo que indica la propuesta, no constituyen innovaciones.

Varios panelistas consideran un avance perceptible la creación del Consejo Nacional de Evaluación encargado de realizar peritajes prospectivos y retrospectivos del proceso presupuestal. En cuanto a la rendición de cuentas, es muy bueno que los resultados de las evaluaciones se vayan a hacer públicos, rompiendo la tradición de que únicamente el Congreso tenga acceso a ellas. La mayoría, sin embargo, tuvo una opinión desfavorable del Consejo por razones que se indican abajo.

Homogeneizar la contabilidad de los tres órdenes de gobierno es sin duda un propósito encomiable. Aunque hará falta perfeccionar los mecanismos en adelante, los beneficios a largo plazo serán enormes.

Adelantar la presentación de la cuenta pública para permitir mejores análisis es muy pertinente. Igual que el punto anterior, se trata de una mejora perfectible que debe reconocerse.

Otro aspecto muy beneficioso de las propuestas es que se hace explícito que las aportaciones del Ramo 33 —de transferencias de la Federación a las entidades— sí pueden ser objeto de rendición de cuentas.

### *Aspectos negativos*

En las iniciativas sobre gasto público, la presupuestación no se presenta con un marco conceptual adecuado que la conciba como un proceso integral (por ejemplo, las reformas constitucionales no incluyen una definición de responsabilidades de los niveles de gobierno y la unificación de métodos contables incluirá sólo a programas federales). Los medios propuestos se ofrecen como si su pertinencia fuera evidente y no se apuntan maneras de saber después si cumplieron su cometido. Se aprecian buenas intenciones que son demasiado optimistas y se quedan en eso; la interpretación alternativa es que el conjunto de medidas de gasto cumple con el expediente de reconocer la importancia del tema en un proyecto destinado a conseguir la aprobación de la CETU .

A pesar de que el aspecto básico es la introducción del presupuesto con enfoque a resultados, no se aclaran las consecuencias para las entidades que incumplan con los objetivos que ellas mismas planteen.

El consejo evaluador tendrá dificultades de operación —se propone que sea demasiado grande, en primer lugar— por lo que se le percibe como un remiendo institucional para subsanar las deficiencias de las instancias existentes (en la actualidad las secretarías de Hacienda y de la Función Pública se encargan de la evaluación prospectiva). Implica nuevos costos por gastos administrativos y trámites, sin la seguridad suficiente de que rendirán frutos.

La propuesta de homologación de los sistemas contables de los tres órdenes de gobierno no resuelve las inconsistencias entre la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y la Ley de Planeación. Tampoco especifica las responsabilidades de cada uno de ellos. Otro problema similar es que se abrogó la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, pero no su Reglamento. Hay varias referencias al PND que, sin aprobación del Congreso, es «letra muerta».

Quedan sin atacar problemas como el subejercicio de recursos aprobados y la falta de flexibilidad —las empresas públicas y secretarías ejecutoras deben tener cierta libertad que les permita adecuar, dentro de límites razonables, su aplicación del gasto.

No se incluye fortalecer las funciones del Centro de Finanzas Públicas de La Cámara de Diputados, organismo natural de supervisión del proceso presupuestario.

### *Mejoras necesarias*

Los evaluadores subrayaron que se deben tomar en cuenta las enormes

diferencias que hay entre los municipios del país al exigir la aplicación del presupuesto por resultados y la homologación contable.

Deben establecerse criterios que establezca el papel del legislativo en la determinación de las políticas públicas (presupuestación y gasto). La facultad que tiene el Congreso de modificar el presupuesto debe quedar bien reglamentada para evitar controversias constitucionales.

Es fundamental armonizar la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria con la de Planeación y con disposiciones reglamentarias existentes, ya que la arquitectura de la cuenta pública no tiene nada que ver con la del presupuesto.

Si bien la propuesta avanza en materia de transparencia, se deben establecer sanciones para los casos en que se emplea información fraudulenta para promover una pieza de legislación. Es importante evitar al máximo que con fines políticos se justifiquen cambios arbitrarios.

Es importante que el Plan Nacional de Desarrollo se incluya más plenamente en el proceso presupuestario. Esto implica cambios en la planeación a fin de reglamentar la presupuestación como un proceso continuo. Se tendrá que poner especial cuidado en la vigilancia de las evaluaciones, habida cuenta de que las secretarías de Hacienda y de la Función Pública no realizan adecuadamente sus funciones respectivas (la primera de evaluación ex ante, y la segunda tanto ex ante como ex post).

Algunos expertos consideran como un tema de fondo el que por diseño, la política de gasto en nuestro país termina siendo procíclica. Este problema persistirá a menos que lleve a cabo una revisión profunda con miras a una reforma mayor del sistema.

### *Calificación*

Los cambios en materia de gasto público de la propuesta del Ejecutivo recibieron una calificación promedio de 5.2, justo por arriba del punto intermedio de la escala. La dispersión de calificaciones entre los evaluadores fue más bien baja.

## **6. Modificaciones en materia de federalismo (constitucionales y legales)**

### *Definición del problema*

Uno de los aspectos sobresalientes en este tema es la reforma a la Ley de Coordinación Fiscal (LCF). Se propone que del Fondo General de Participaciones (FGP), al menos una quinta parte se transfiera a los municipios.

Para ilustrar la magnitud de este cambio puede señalarse que en la actualidad el FGP compone el 20% de la Recaudación Federal Participable (RFP), que es la suma de la recaudación de todos los impuestos federales más la recaudación de derechos sobre hidrocarburos y minería. También muy relevante es la propuesta de cambiar la fórmula de distribución de participaciones.

La justificación de los cambios a la fórmula es que «los dos primeros componentes son resarcitorios y el tercero es redistributivo por lo que no provee de incentivos claros a las entidades para aumentar la actividad económica y, por lo tanto, la recaudación... no existe ninguna relación entre las participaciones per cápita y las variables utilizadas en ella, o con alguna otra característica de las entidades». Ante este problema se propone, por una parte, fijar como «piso» de las participaciones las que resulten en este 2007 (año de recaudaciones particularmente bajas, según comentaron algunos evaluadores) y, por la otra, distribuir los incrementos en el fondo correspondiente, derivados de una mayor Recaudación Federal Participable». Este aumento estaría medido a través del crecimiento del Producto Interno Bruto de las entidades federativas (con un peso relativo de 60%), de los incrementos en la recaudación local (un peso de 30%) y del nivel de recaudación local (el 10% restante).

Con respecto al IEPS a las gasolinas, se observó que en el ámbito académico se discute actualmente una sobretasa a este tipo de combustibles para enfrentar problemas ambientales, de transporte limpio y de seguridad. Estos objetivos no forman parte de la asignación de recursos que se propone: la iniciativa establece que de los recursos adicionales por impuestos sobre gasolina, 50% vaya a infraestructura para mantenimiento, y una parte a seguridad.

La opinión general es que se trata de una buena idea pero muy limitada. Si bien será positiva para las arcas públicas estatales, se olvida el tema de la contaminación, así como el de inhibir el consumo de la gasolina y mejorar el transporte público. Esta modificación parece dirigida a los gobernadores, quienes solo aprobarían una reforma en caso de haber algo para ellos; como ningún estado pierde y —al menos formalmente— todos pueden mejorar, es previsible su apoyo.

Por estas razones, su calificación fue de medianía, con baja dispersión.

#### Aspectos positivos

A pesar de no compartir el diagnóstico, la mayoría de los expertos considera que la modificación representa un avance porque luego de una dis-

cusión ya larga, se modifica un poco la fórmula de asignación y se faculta a los estados para aplicar impuestos. Considerando que en México existe un gran rezago en el precio de la gasolina y un IEPS negativo, es difícil que haya margen de maniobra político y económico para cubrir el «hoy» que se abre en las finanzas públicas federales y, además, dar recursos a los estados para otros fines.

#### *Aspectos negativos*

Los evaluadores resaltaron varios elementos cuestionables sobre el uso del crecimiento del PIB como criterio de asignación de las participaciones. El primero es que aumenta excesivamente la proporción de recursos asignados de acuerdo a criterios no fiscales. Actualmente, el crecimiento poblacional por entidad representa el 45.17% del Fondo General de Participaciones, en tanto que la propuesta llevará a 60% la proporción del FGP relacionada con el PIB.

Al establecer que 6 de cada 10 pesos de participaciones se distribuyan de acuerdo a la evolución del PIB, se hace del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI) fuente indiscutible de la estimación del crecimiento del PIB. Varios panelistas indicaron que las estimaciones del INEGI son, no erróneas, sino razonablemente cuestionables bajo criterios técnicos, por lo que la decisión insertaría un elemento discrecional en el sistema. Junto con esto, se tiene el problema de la oportunidad de los datos: el año más reciente de la serie del PIB por entidad es 2004 (si la iniciativa fuera ley desde este año, las participaciones de 2007 se distribuirían de acuerdo a indicadores de hace tres años).

Otro inconveniente de tomar como criterio de distribución de participaciones el crecimiento del PIB es que se asumen dos supuestos erróneos: a) la política económica federal es neutral en cuanto a sus impactos regionales, y b) la política económica de cada entidad determina la mayor parte del crecimiento económico de su unidad territorial.

Las nuevas facultades conferidas a los estados les producirán ventajas inciertas. No es realista suponer que todos tienen la infraestructura necesaria para implementar los cambios (si hoy en día no pueden manejar adecuadamente los impuestos locales, ¿por qué podrían recaudar este impuesto si no se les provee de una mayor capacidad operativa?). Esto naturalmente implica un efecto distributivo a favor de las entidades más prósperas. Así pues, el tema central de la medida no es el federalismo fiscal sino la capacidad recaudatoria de los estados.

En la fórmula de fomento municipal se incorpora el concepto de recaudación de predial y derechos de agua. Esto es un error ya que no contempla la heterogeneidad de los municipios, muchos de los cuales tienen un potencial de captación muy reducido. Además, se ignora el gran problema de los derechos de propiedad en la mayor parte de nuestro territorio: no se indica cómo hacer un padrón de municipios para cobrar este impuesto (a nivel de entidad, únicamente el Distrito Federal cobra un impuesto predial significativo).

Como resumen de lo anterior, puede decirse que la propuesta del LCF enfatiza incorrectamente su aspecto resarcitorio a expensas del redistributivo. De aprobarse en sus términos, las diferencias regionales no se reducirán —como plantea la iniciativa—, sino al parecer será al contrario.

La reducción de los conceptos que forman la Recaudación Federal Participable no necesariamente reduce el monto total de participaciones, pero sí afecta el monto de los fondos III (aportaciones para infraestructura social), IV (aportaciones para el fortalecimiento de los municipios), V (aportaciones múltiples) y VIII (aportaciones para el fortalecimiento de las entidades federativas), todos ellos considerados en el ramo 33 del Presupuesto de Egresos de la Federación y en el capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal y que están referenciados a un porcentaje determinado de la RFP.

Por otra parte, el 1% y el 0.25% de la RFP (fondo de la coordinación en derechos y reserva de contingencia, respectivamente) que el día de hoy se suman al 20% de la RFP que representa el FGP, la iniciativa los desaparece como participaciones, esto es recursos no etiquetados para algún renglón del gasto, y, en cambio, propone crear un «Fondo de Fiscalización» con el que se premie pecuniariamente las labores de fiscalización de las entidades. Dada la heterogeneidad de la capacidad recaudatoria de los estados, esta fórmula tiende a ser regresiva regionalmente.

La justificación del impuesto es incompleta al no considerar ecología y transporte limpio, sino sólo infraestructura y seguridad. Algunos panelistas consideran que se debería invertir alrededor del 50% de los aumentos en recaudación en transporte público.

Es equivocado eliminar la tenencia porque es un impuesto altamente progresivo. La motivación es enteramente política porque es un impuesto impopular —aunque efectivo, por eso lo conservarán hasta 2014.

Varios de los planteamientos anteriores se fundamentan en deficiencias específicas de las fórmulas que la iniciativa establece para la asignación de recursos. Aunque para el lector no especializado pueden resultar

de poco interés, presentamos las siguientes observaciones por su indudable importancia para el legislador.

A) El mecanismo para garantizar que estados y municipios no serán afectados estriba en no modificar sus ingresos actuales de origen federal y solamente aplicar la nueva fórmula a los ingresos adicionales. Sin embargo, la fórmula planteada no recoge este ofrecimiento ya que el nuevo mecanismo de distribución se aplica a los incrementos nominales y no a los incrementos reales; por lo tanto, los ingresos reales de los gobiernos subnacionales sí se modificarán. En la fórmula de distribución del Fondo General de Participaciones,

$$P_{i,t} = P_{i,0} + \Delta FGP_{0,t} (0.6C1_t + 0.3C2_{i,t} + 0.1C3_{i,t})$$

el primer componente del lado derecho,  $P_{i,0}$ , se define en términos nominales cuando debería estar en términos reales. Lo mismo aplica para el incremento representado por el término  $\Delta FGP_{0,t}$ . De hecho, el error de plantear las distintas variables en términos nominales en lugar de reales persiste en las distintas fórmulas de toda la iniciativa.

B) La propuesta se propone introducir los incrementos en la actividad económica, los incrementos en la recaudación de ingresos propios y los ingresos propios como los nuevos criterios de distribución. Sin embargo, la fórmula no cumple con sus objetivos para capturar tales fines.

C) Se pretende capturar el efecto del crecimiento del PIB per cápita por el componente  $C1_{i,t}$ ; puede observarse, no obstante, que la fórmula correspondiente,

$$C1_{i,t} = \frac{\frac{PIB_{i,t-1}}{PIB_{i,t-2}} n_i}{\sum_i \frac{PIB_{i,t-1}}{PIB_{i,t-2}} n_i}$$

está mal planteada, pues la razón de las tasas de crecimiento bruto del PIB estatales a nacionales (nuevamente en términos nominales) nos da un factor que se encuentra alrededor de 1. Se tiene entonces que al multiplicar esto por el porcentaje de cada estado en la población nacional, el segundo efecto es el que domina y la distribución se vuelve idéntica a la distribución de la población.

D) El segundo componente de la fórmula,

$$C2_{i,t} = \frac{\Delta IE_{i,t} n_i}{\sum_i \Delta IE_{i,t} n_i \Delta IE_{i,t}} = \frac{1}{3} \sum_{j=1}^3 \frac{IE_{i,t-j}}{IE_{i,t-j-1}}$$

tiene un problema técnico bastante delicado: confunde la tasa de crecimiento promedio con el promedio de las tasas de crecimiento (como se expresa en la fórmula), las cuales son siempre distintas excepto en los casos de crecimiento lineal. La fórmula correcta para el crecimiento promedio entre el periodo  $A$  y el periodo  $A_{+3}$  es la siguiente:

$$r = \left( \frac{A_{+3}}{A} \right)^{1/3} - 1) * 100$$

E) Las imprecisiones anteriores (referenciar las variables a sus valores nominales en vez de los reales, el nulo efecto del PIB en el primer coeficiente, y el error al definir la tasa de crecimiento promedio de una variable), aunadas a la inexistencia tanto de cifras consolidadas de ingresos propios, como de una contabilidad homogénea para la clasificación de los mismos, introducen una gran incertidumbre sobre el efecto final que esta propuesta podría tener en las finanzas locales.

#### Mejoras necesarias

Para evitar guerras de sobretasas, los impuestos deben ser 100% participables. En realidad, lo que se está proponiendo es que en los nuevos impuestos sobre ventas finales específicos se deje a los estados un margen de maniobra de, por ejemplo, 4%, para definir sus propios impuestos sobre cigarros, bebidas; pero la gasolina, por razones obvias, la debe fijar el Gobierno Federal y es ésta la que debe ser 100% participable.

Al otorgar atribuciones adicionales a entidades y municipios, el legislador debe cuidar que se incluyan elementos como capacitación y colaboración administrativa del SAT para los que tienen poca infraestructura, de modo que exista mayor seguridad de elevar la recaudación y no se produzca una guerra de tasas entre distintas entidades.

En materia de federalismo, se debería diseñar una campaña para promover el cobro eficiente de impuestos locales.

Una genuina reforma fiscal debe contemplar una estrategia de desarrollo regional, ausente en esta propuesta.

En general, la legislación se refiere a ingreso, gasto, deuda y poco al patrimonio. Este es muy importante, no sólo en los aspectos contables, sino también de marco jurídico.

#### Calificación

Las iniciativas sobre gasto público de la propuesta obtuvieron una calificación de 5 (en una escala de 0 a 10). Esto significa que sus aspectos positivos y negativos son más o menos equivalentes.

### 7. Observaciones y recomendaciones finales

El eje fundamental de cualquier sistema tributario en el mundo es el de maximizar la recaudación sujeto al marco legal vigente, con el fin de proveer los recursos suficientes para financiar las actividades del Estado. Para funcionar correctamente, el sistema debe incorporar ciertas premisas de incentivos e información que, en la medida de lo posible, eviten distorsionar la toma de decisiones de los agentes económicos. Hay acuerdo en que deben cumplirse los siguientes principios:

- **Equidad:** I) horizontal, que significa gravar igual a todos los agentes que tengan la misma capacidad contributiva; II) vertical, que implica gravar más a los agentes con mayor capacidad contributiva.
- **Eficiencia:** la política tributaria debe interferir lo menos posible en la toma de decisiones de los agentes económicos. En el caso del ISR, decidir entre trabajar o descansar, y en el caso del IVA, decidir entre consumir o ahorrar.
- **Competitividad:** implica cuidar que la tasa efectiva del ISR esté en línea con los principales socios comerciales para disminuir el arbitraje de los factores móviles, sobre todo del capital.
- **Simplicidad:** el sistema fiscal debe estar bien estructurado y ser fácil de administrar, con el fin de minimizar el costo de cumplimiento de los contribuyentes.

Está claro que el Sistema Tributario Mexicano, aunque con algunos avances, continúa siendo un sistema complejo que no satisface los criterios mencionados, principalmente los de equidad, eficiencia y simplicidad: se tienen tasas diferenciadas en algunos impuestos, tratamientos preferenciales que gozan algunas ramas productivas, o regímenes especiales

como el de pequeños contribuyentes o el simplificado, aplicado al sector primario o autotransporte.

La propuesta de reforma fiscal del Ejecutivo, si bien constituye un avance, dista mucho de resolver los problemas fundamentales del sistema impositivo mexicano. Es necesario tomar en cuenta elementos básicos para incorporarlos a la discusión de una de reforma fiscal, con el fin de elevar efectivamente los ingresos.

Quizá la prioridad debe ser mejorar la fiscalización tributaria porque la efectividad de cualquier política fiscal depende de ella. Para lograrlo, se tiene que enfrentar una serie de problemas en distintas áreas relacionadas: registro y localización de causantes, asignación de obligaciones, disponibilidad de información, facturación, uso de efectivo, acreditamiento de pérdidas fiscales, coadyuvantes, impuestos coordinados y corrupción, entre otros.

La bancarización del sistema y el límite al uso de efectivo, así como la disponibilidad de información financiera son determinantes para mejorar el conocimiento de los contribuyentes y aumentar la conciencia de riesgo. En un gran número de países de la OCDE, las autoridades están facultadas para utilizar la información financiera en sus actividades de vigilancia y programación de actos de fiscalización. Deberíamos explorar la aplicación de estos esquemas con vistas a su eventual aplicación en México.

Las facturas son para el sistema impositivo, lo mismo que los cheques para el sistema bancario, ya que constituyen el instrumento para comprobar ingresos y deducciones. El esquema actual es sumamente laxo, ya que adolece de ciertos elementos de riesgo que dan ocasión a fraudes. Además, es relativamente bajo el nivel existente de sanciones a las faltas por incumplir con la emisión de los comprobantes fiscales. Nuestro país podría seguir a otros en la práctica de establecer criterios para discriminar grupos de contribuyentes por el riesgo potencial de un mal uso de los comprobantes y regularlos por medio de reglas tales como montos máximos de facturación, vigencia de las mismas y cantidad a autorizar.

Las pérdidas fiscales pendientes de aplicar son otro rubro a vigilar pues representan un pasivo muy elevado que limita la recaudación actual y futura, y dadas las deficiencias del marco regulatorio no se garantiza que el saldo de las pérdidas sea genuino.

En el aspecto jurídico, existe un factor que juega en contra de la autoridad fiscal: el contribuyente cuenta con diversas instancias hasta la declaración de firmeza o cosa juzgada, lo cual impacta en la recaudación.

En cuanto al federalismo fiscal, otro rubro de gran importancia, es importante subrayar que los estados son agentes facultados para intervenir en distintas etapas del ciclo tributario, tales como vigilancia de obligaciones, fiscalización y administración del segmento entero de pequeños contribuyentes. Por eso es de gran importancia que la Federación vigile y respalde la capacidad que tienen para cumplir cabalmente con estas facultades.

Finalmente, debe contemplarse el problema de la corrupción, también presente en el ámbito fiscal. Existe un alto riesgo en todas las etapas del ciclo tributario de que los funcionarios, despachos fiscalistas y contribuyentes actúen en conjunto para disminuir la carga fiscal de éstos últimos, por lo que se necesita generar incentivos correctos y fomentar la ética profesional y ciudadana.