

SISTEMA TRIBUTARIO

Fausto HERNÁNDEZ TRILLO*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *El camino hacia la centralización tributaria*. III. *El fortalecimiento de los impuestos directos*. IV. *Baja capacidad fiscal: los constantes intentos de reformas (1950-2012)*. V. *¿Por qué han fracasado las reformas fiscales hasta 2012?* VI. *Epílogo: la reforma de 2014*. VII. *Bibliografía*.

I. INTRODUCCIÓN

El pago de impuestos es una obligación en cualquier sociedad. En el caso mexicano la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos desde su promulgación en 1917 lo ha contemplado a través de la fracción IV del artículo 31: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Al día de hoy (29 de enero de 2016) en esta misma fracción IV del artículo 31 se lee: “[Son obligaciones de los mexicanos:] Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Como puede observarse, la obligación de sufragar el gasto público se encuentra desde 1917 pues la fracción correspondiente sólo presenta un pequeño cambio al introducir la figura de la Ciudad de México.

El medio más común y con potencial recaudatorio para contribuir a los gastos públicos es mediante los impuestos, por ello en este ensayo nos enfocamos a ello.¹ La historia del sistema tributario de los últimos cien años es compleja y, como cualquier política pública, se forma con la interacción de numerosos actores: políticos que buscan el apoyo de ciertos sectores; de burócratas y tecnócratas que tienen intereses de índole político y económico; y, de grupos de poder. Asimismo, es menester perca-

* CIDE.

¹ Es decir, ignoraremos las contribuciones a la seguridad social, los derechos, productos, y aprovechamientos.

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

tarse que existen divisiones al interior de cada uno de estos grupos y que raramente un grupo o individuo (incluso durante el exacerbado presidencialismo mexicano de la segunda mitad del siglo XX) se ve libre de restricciones en la toma de decisiones o en la propia implantación de sus funciones.

En concreto, existen grupos de poder como sindicatos, empresarios, e incluso gobiernos extranjeros que siempre intentarán satisfacer sus intereses y la mayor de las veces el diseño e implementación de la política pública observada es sólo el resultado de esta correlación de fuerzas. Si bien la Constitución nos marca la pauta de que el sistema debe ser proporcional y equitativo, ello no siempre se alcanza por esos motivos.

Más aún, hoy hay un cierto consenso académico que la equidad debiera alcanzarse también por el lado del gasto público, es decir, que esa característica puede en principio obtenerse consolidando el ingreso y el gasto públicos. No obstante, esto escapa del alcance del presente documento.²

Dicho lo anterior, es menester hacer notar que la política fiscal es tal vez una de las canchas donde el juego político se aprecia mejor. En todo caso, lo que hoy día se observa es sólo un equilibrio que se alcanza como un resultado de la correlación de fuerzas descrita. Por ello, el análisis de los impuestos requiere de un marco que lo guíe. Aquí partimos de que, en mi opinión, son tres los fenómenos que caracterizan de manera general mejor a dicha historia.³

El primero es un tortuoso camino hacia la centralización tributaria, en detrimento de los estados y municipios. El segundo es un largo proceso para definir una estructura [¿adecuada?] de impuestos, es decir, la senda para encontrar la combinación entre impuestos directos (sobre las utilidades e ingresos de las personas) e indirectos (más comúnmente sobre el consumo). Finalmente, una sombra presente a lo largo de todo el siglo es la persistente baja recaudación fiscal, sobre todo si se mide comparativamente con otros países. Este documento se estructura de acuerdo con estos tres fenómenos, los que a continuación se examinan. Al final, a manera de epílogo, se examina la reforma fiscal de 2014.

II. EL CAMINO HACIA LA CENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA

El centenario experimentó, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XX, un incremento de la participación del gobierno federal en los ingresos del sector público, en detrimento de los estados y municipios.

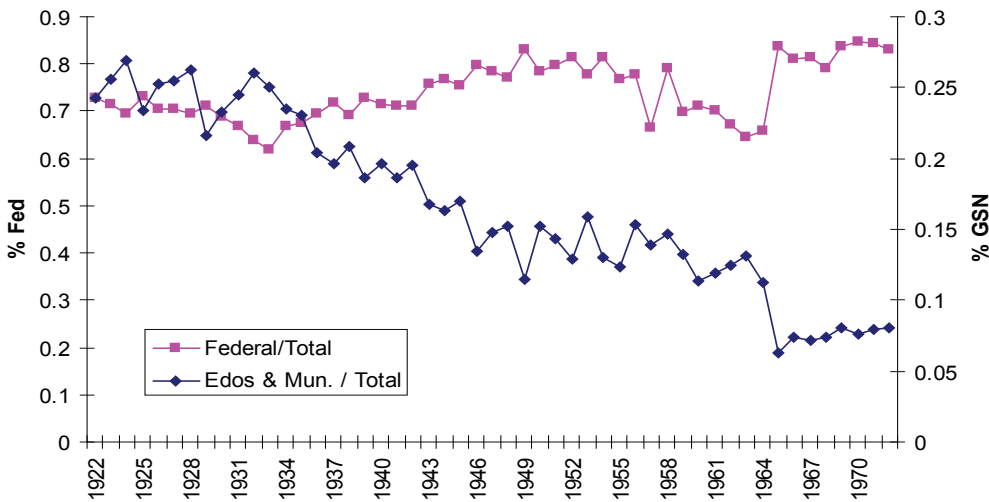
² Para una discusión al respecto, véase Hernández, Fausto, “El objetivo *versus* los instrumentos: reforma verde para la igualdad”. Mimeo, Chile, CEPAL, División de Desarrollo Sustentable y Cambio Climático, 2016a.

³ Que se exponen de manera detallada en Hernández, Fausto, “Las finanzas públicas en el México pos-revolucionario”, en Kuntz, Sandra (coord.), *Historia económica general de México: de la Colonia a nuestros días*, México, El Colegio de México, Secretaría de Economía, 2010.

Como se aprecia en la gráfica 1, la participación del gobierno federal en el total de ingresos pasa de 72% en 1922,⁴ a 83% en 1972. Por su parte, la de los gobiernos subnacionales pasa de 24% a 8% para los mismos años. Es decir, en este periodo los gobiernos subnacionales (GSN) pierden dos terceras partes de su participación. Debe aclararse que estas cifras no incluyen al Distrito Federal, de aquí que no sumen 100%. Peor aún, para finales del siglo y hasta el día de hoy la participación del gobierno federal en los ingresos presupuestarios se incrementaría a 96%, mientras que la de los locales alcanzaría sólo un modesto 4%, incluyendo el Distrito Federal como parte de los GSNs, lo que dramatiza aún más el fenómeno.

La explicación a este suceso se encuentra todavía sujeta a un buen número de controversias. La principal pregunta que se ha planteado en la literatura es por qué los estados accedieron a renunciar a la recaudación de sus más potentes potestades tributarias.⁵ Para revisar las posibles respuestas, esta sección se divide a su vez en dos. Primero se describen brevemente los principales acontecimientos que llevan hacia la centralización tributaria, para después, en el segundo apartado, abordar sobre las posibles causas y consecuencias que le impriman cierta lógica a dicho fenómeno.

GRÁFICA 1
Ingresos federales vs. subnacionales (% del total)



FUENTE: Elaboración propia con base en Aboites (2003).

⁴ Sólo como referencia, en 1890 el gobierno federal recaudaba el 74.7%. Sokoloff, Kenneth y Zolk Eric, "Inequality and the Evolution of Institutions of Taxation: Evidence from the Americas", Mimeo, 2004.

⁵ Díaz Cayeros, Alberto, *Federalism, Fiscal Authority, and Centralization in Latin America*, Nueva York, Cambridge University Press, 2006.

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

1. *Los cambios después de la promulgación*

A riesgo de reduccionismo, la historia de la centralización tributaria puede resumirse revisando las tres convenciones fiscales.⁶ La primera tuvo lugar en 1925, la segunda en 1933 y, finalmente, la tercera en 1947. Se puede decir que el argumento general para realizar las tres era ordenar el sistema tributario mexicano, pues se consideraba que existía una anarquía fiscal, definida ésta como “conurrencia de los diversos sistemas tributarios sobre una misma fuente de riqueza”. De aquí que el gobierno federal se haya propuesto armonizar y unificar el sistema tributario.

El desorden era tal que se conoce por ejemplo que permanecían más de 300 impuestos al comercio y a la industria, que obstaculizaban el libre tránsito de mercancías entre las distintas entidades del país. Más aún, hasta 1929 existía el impuesto a la circulación de mercancías llamado “alcabala”, lo que dificultaba la creación de una estrategia de industrialización y de fortalecimiento de un mercado interno. Si se quería la expansión de este último, era necesario eliminarlas.

En efecto, hasta esa fecha las potestades tributarias de los estados federados eran principalmente impuestos sobre la propiedad, en particular, la tierra; impuestos a la industria y comercio y, finalmente, en menor medida, algunos impuestos especiales. La combinación de éstos variaba de una entidad a otra. En este sentido se puede afirmar que los estados ejercían su “poder de gravar” con efectividad y libertad. Debe destacarse que de la recaudación por parte de los gobiernos locales existía una proporción que debía transferirse al gobierno federal, llamada la *contribución federal*. Ésta se redujo del 25% antes de 1929 a 20% posterior a esta fecha y se elimina definitivamente a partir de 1947.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en su afán de ordenar y fortalecer las finanzas públicas, utilizó la introducción en 1925 del impuesto sobre la renta (del que se hablará más tarde), pero también buscó la homogenización de los impuestos a la industria.

La tercera convención planteaba tres propósitos. Primero, elevar la ya para entonces persistente baja recaudación fiscal; segundo, lograr una equidad en la carga fiscal; y, tercero, simplificar y unificar la gran diversidad de gravámenes existentes en los tres niveles de gobierno. A pesar de la oposición de algunos estados, ésta logra que prácticamente todas las entidades federativas firmaran los convenios y finalmente cedieran sus facultades de recaudación, cuando ya muchas de las haciendas estatales se encontraba en pleno debilitamiento, dado que este proceso llevaba aproximadamente 20 años. El año de 1947 es la fecha que marca el “parteaguas” de la concentración de los impuestos en el gobierno federal.

La estrategia para llevar a buen puerto los objetivos de la Convención Fiscal de 1947 incluyó, principalmente, dos actividades. Primero, se introdujo el impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM),⁷ que reproduce buena parte de las características

⁶ Una revisión de las tres convenciones se puede encontrar en Aboites, Luis, *Excepciones y privilegios: modernización tributaria y centralización en México, 1922-1972*, El Colegio de México, 2003, y Díaz Cayeros, Alberto, *op. cit.*

⁷ Los estados fijaban una parte de la tasa y el gobierno federal otra parte.

de un impuesto sobre ventas. De esta manera los estados que accedían a coordinarse con la federación recibían, independiente a las participaciones, ingreso por este concepto. Segundo, se eliminó la contribución federal y tomó fuerza el movimiento contrario, es decir, el otorgamiento por parte del gobierno federal de una participación de los ingresos captados por la federación hacia los locales.

Observe que a pesar de que para estos años ya existe un alto grado de centralización tributaria, ello no soluciona algunos de los problemas económicos de la recaudación de impuestos, como son los efectos cascada que permanecen con el ISIM. De aquí la necesidad de volver a plantear una solución a esta problemática más tarde, hacia fines de la década de los setenta, cuando se elimina el ISIM y se introduce el IVA, un impuesto implantado a nivel federal. Este último hecho concluye, pues, el proceso de centralización tributaria.

2. *Las interpretaciones*

La interpretación política es la dominante ya que el tributo se considera para muchos la liga entre la política y la economía. En este sentido son varias las hipótesis que destacan. Primero, ante el desorden social y político existente en la posrevolución, era necesario un Estado fuerte capaz de restablecer el orden; y ello sólo podía conseguirse con un gobierno federal poderoso en el sentido económico. Por ello, era fundamental que la fuerza tributaria recayera sobre este orden de gobierno; como se sabe, la tributación puede ser vista como un instrumento de coerción, bien hacia las personas o grupos empresariales o hacia las entidades subnacionales cuando se encuentra centralizado. Por esto, la sugerencia de que para restablecer el orden político y social, era imprescindible contar con una herramienta como ésta.

Una segunda interpretación que se relaciona estrechamente con la anterior, pero es sutilmente distinta, proviene de la posibilidad de contar con un alto poder político *per se*, iniciado desde la era porfiriana. Esta hipótesis se asocia con el objetivo de un Estado autoritario, el que no necesariamente buscaba restablecer algún tipo de orden, sino simplemente ejercer un poder en su propio beneficio. Esta ruta trata a la centralización más como una conquista —a los estados y municipios— que como un proceso de negociación.

En contraste, la otra línea de investigación se pregunta por qué le convino a los estados renunciar, aun gradualmente, a sus potestades tributarias. Si bien es cierto que el proceso enfrentó muchas resistencias, especialmente de aquellos estados perdedores con la centralización (los petroleros y los del norte), al final, después de poco más de 20 años de presiones, todos ceden. ¿Cuál fue realmente el incentivo para que esto sucediera? La mayor parte se inclina, de manera implícita, en la “voracidad” del gobierno central autoritario convirtiendo indirectamente en víctimas a los GSNs, es decir un Leviatán. Recientemente, sin embargo, se ha tratado de dar respuesta alternativa al fenómeno.

Díaz Cayeros sostiene que, al centralizarse, el político local podía protegerse de mejor manera de la competencia en elecciones locales y mercados económicos. Esto fue posible gracias a la formación de un partido hegemónico que posibilitó un

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

equilibrio político en el que la élite retenía su aspiración política por medio de una nominación de dicho partido, a cambio de cooperar con aquéllos a nivel nacional. Por tanto, estos dos elementos eran primordiales para solucionar el problema institucional de fragmentación regional del país. Sin embargo, había que diseñar un mecanismo creíble que permitiera satisfacer, además de las aspiraciones de los políticos locales, sufragar y financiar los gastos de las entidades. Este instrumento fue el sistema de coparticipaciones federales.⁸

La otra cara de la moneda es el *punto de vista económico*. Desde esta perspectiva, el proceso de la centralización fiscal era necesario si se quería lograr el desarrollo económico nacional. El argumento se basa en la eliminación de las restricciones al comercio entre entidades con el objeto de fortalecer y ampliar el mercado interno, y con ello facilitar la industrialización del país, que a su vez requería de aquél al ser una estrategia de desarrollo hacia adentro, conocida como “industrialización por sustitución de importaciones”. Adicionalmente, se encontraba el reto de corregir la anarquía fiscal, la que está estrechamente vinculada con la del desarrollo nacional.

Debe destacarse que, aunque es común sostener que a mayor descentralización mayor nivel de desarrollo, desde el punto de vista de teoría y evidencia empírica no existe una relación clara, en ninguna dirección, entre el grado de centralización (o descentralización) y el desarrollo económico.⁹

Conviene detenerse en el contexto internacional de la época para considerar otra hipótesis. Si bien es difícil establecer una analogía con los países industrializados, es importante anotar que México siempre ha mirado hacia fuera en estos casos y ello ha influido en el diseño de la política pública nacional. Así, era muy frecuente que los funcionarios mexicanos estuvieran al pendiente de lo que pasaba en el mundo, e incluso contrataban asesores de países que estaban en pleno desarrollo industrial (los más notables, pero no únicos, eran Chandler en los veinte y, más tarde, Kaldor en los cincuenta). De hecho, también en Estados Unidos se daba el fenómeno de recolección de impuestos muy descentralizada a fines del siglo XIX. Baste señalar que la participación del gobierno federal americano en los ingresos de todo el sector público pasó de 30% en 1920 a 67% en 1955.

Por eso, desde la década de los veinte los países europeos y Estados Unidos habían identificado algunos de los problemas inherentes en la aplicación de los impuestos por parte de los otros órdenes de gobierno. Se puede imponer tributos a los factores de la producción (tierra, trabajo y capital) los cuales generan ingresos. En este sentido, los teóricos de estos países encontraron que un impuesto sobre un factor que es móvil (por ejemplo, el trabajo o las utilidades de una empresa, dado que ésta puede cambiar su domicilio fiscal muy fácil) tiene desventajas sobre un factor que no posee movilidad (por ejemplo, la tierra). Estas características, en especial la de la movilidad, determinan en muy buena medida qué orden de gobierno es más efectivo y eficiente para recaudar la diferente gama de gravámenes.

⁸ Díaz Cayeros, Alberto, *op. cit.*

⁹ Quigley, John, “Fiscal Federalism and Economic Development: A Theoretical Overview”, Mimeo, University of California-Berkeley, 1993.

En estructuras federales desde el punto de vista del ingreso, se ha mostrado en la literatura que los impuestos sobre factores de la producción móviles los debe recaudar el nivel central de gobierno. Por esto, una buena parte de los países industrializados, después de la crisis de 1929, y con las presiones de formar un Estado de Bienestar, comenzaron a replantear la distribución de potestades tributarias entre los distintos órdenes de gobierno que permitieran elevar la recaudación. En 1970, la recolección del ISR (personas y corporaciones) y el IVA representaron en promedio el 70% del total de impuestos para los países de la OCDE y eran (y son) recolectados precisamente por los gobiernos federales en la mayor parte de los miembros de dicha Organización. Es indudable que este referente influyó en el caso mexicano para centralizar los impuestos sobre factores móviles. Las distintas comisiones de expertos internacionales con las que se contaba así lo sugerían.

Si bien es cierto que no es posible atribuir a este motivo la centralización fiscal, sí es un factor que influyó, aunque sea de manera modesta, para ello. Éste ha sido frecuentemente ignorado en la historia de los impuestos mexicanos. La diferencia con respecto a otros países es que en muchos de ellos se aplicaron sobretasas a los impuestos señalados con anterioridad por parte de los gobiernos locales (sólo 50% de los ingresos totales de los estados en los países de la OCDE proviene de las participaciones, a diferencia de México donde dicho porcentaje ha ascendido desde 1950 a más del 90%); por otra parte, en dichas economías se diseñaron *además* esquemas no-tributarios que han arrojado cantidades importantes de recursos (16% de los ingresos de los estados provienen de estas fuentes en promedio para los países de la OCDE).

La interrogante entonces es por qué el gobierno central en México no dotó de dichos instrumentos a los GSNs de manera que hubiera menos dependencia de las participaciones federales, habiendo ya combatido la anarquía —concurrencia— fiscal. El argumento de que al gobierno nacional le convenía una mayor dependencia financiera del centro para usarlo como mecanismo de coerción (y así castigar a entidades, en caso de ser necesario) puede resultar elocuente. Pero lo que también debe quedar claro es que la hipótesis de la atribución *per se* de la recaudación del ISR y del IVA (o en un principio ISIM) vista de manera aislada sólo victimiza a unos y sataniza al otro; lo cierto es que no es claro que haya existido o exista un gobierno federal fuerte. En mi opinión, el fenómeno también se encuentra dentro de la lógica de teoría económica y de la evidencia internacional. Lo que debemos explicar es por qué no se diseñaron otros instrumentos, como en otros países, para fortalecer financieramente a los estados y municipios, sin incurrir en concurrencia tributaria. Ello pudiera deberse a la propia realidad de atraso del país así como a su división territorial o incluso a una oposición de los propios gobiernos subnacionales, lo que puede implicar un gobierno federal débil, en realidad.

Así, la hipótesis puede replantearse de la siguiente manera. El gobierno federal vio en las premisas teóricas y en la experiencia internacional una oportunidad para argumentar la conveniencia de centralizar al país tributariamente, pero siempre estando consciente de que con ello lograría que los gobiernos locales dependieran financieramente del centro, obteniendo así un mecanismo de coerción política importante. En cierto sentido se ubica aquí la hipótesis de la aparición de un “Estado Desarrollista”.

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

De esta manera, resulta difícil decantarse por alguna de las hipótesis enunciadas; el fenómeno es muy complejo. Sin embargo, se puede afirmar que una combinación de los factores revisados aquí determinó en buena medida la distribución de impuestos entre los niveles gubernamentales. A continuación examinamos la segunda característica general.

III. EL FORTALECIMIENTO DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

La segunda característica general de la política fiscal a lo largo del siglo XX es la mayor participación en el total de ingresos públicos de los impuestos directos. La gráfica 2 contiene de manera agregada la participación de los dos tipos de impuestos sobre el total nacional recaudado. Como ahí se puede observar, los impuestos directos van ganando terreno a los indirectos a lo largo del siglo hasta aproximadamente 1980, cuando se introduce el IVA.

Se puede decir que esta historia inicia a mediados de la década de los veinte con la introducción del Impuesto sobre la Renta (ISR) tanto a las personas físicas (ISRPF) como a las morales (ISRPM), aunque la unificación tributaria de los impuestos a la industria contribuyó para ello de manera importante.

La introducción del ISR se justificaba por varias razones. Primero, se le consideraba un impuesto con alto potencial recaudatorio; segundo, al ser de nueva creación, se implantó como un impuesto a nivel nacional, evitando así el problema de la concurrencia fiscal; tercero, debido a su naturaleza, era un impuesto por medio del cual se podía redistribuir la riqueza ya que la discriminación de tasas era posible, crecientes a distintos niveles de ingreso y utilidades, cualidad que calzaba de manera inigualable con el ideario político y social de la Revolución.

Por supuesto, hubo una feroz oposición a la implantación de este impuesto, sobre todo por parte de los comerciantes (algunos que incluso se ampararon en 1924), pero a la postre, sobre todo superada la crisis de 1929, a mediados de la década de los treinta, este tributo terminó por imponerse. El establecimiento de este impuesto puede verse como una muestra de que el Estado efectivamente tiene el “poder de gravar”, es decir, fue una demostración de Obregón, a pesar de la intensa oposición de los comerciantes, que se puede ejercer tal poder. Tal vez sea el ejemplo más claro de la historia de México en este sentido.

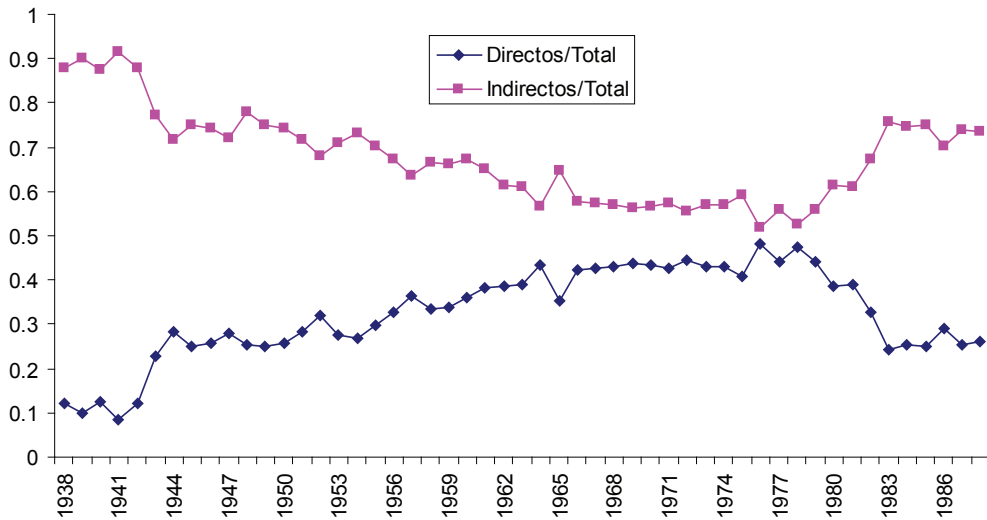
Su aplicación a nivel nacional y su potencial redistributivo resultarían después fundamentales para que se diera la centralización tributaria descrita en el apartado anterior. Además, este impuesto puede ser de fácil evasión si no se cuenta con los mecanismos adecuados de recaudación y fiscalización (ello es válido aún ahora). Por esto, la fiscalización descansó en mucho mayor medida sobre los cautivos: en palabras de *El Universal Gráfico* del 11 de agosto de 1929:¹⁰ “este impuesto sólo se cobraba a los que tienen vigilancia directa de los agentes del gobierno... la mayoría de los

¹⁰ Aboites, Luis, *op. cit.*, p. 150.

causantes... están fuera de la acción fiscal del gobierno”. De aquí que siempre ha existido la percepción —fundada— de que la carga desde un principio ha recaído sobre los trabajadores, que se han convertido con el tiempo en contribuyentes cautivos.

Por lo mismo, este impuesto, excluyendo la crisis de 1929 y sus secuelas donde la recaudación fue muy baja por razones obvias, tardó en arrojar los resultados recaudatorios esperados (gráfica 2). Es decir, los esquemas de fiscalización tardaron en mejorarse, aunque sin alcanzar nunca niveles óptimos. Debe reiterarse que este tipo de impuestos requieren de una sofisticación importante para la correcta detección de la evasión. En este sentido no es aventurado decir que la infraestructura institucional apropiada para ello fue introducida sobre la marcha, aprendiéndose con el tiempo. Aún ahora existe un porcentaje elevado de evasión debido en parte a este fenómeno, de aquí que sea más fácil vigilar a los cautivos: trabajadores y empleados asalariados, como se evidenciaba en el Plan Sexenal de 1934.

GRÁFICA 2
Participación I. Directos vs. indirectos sobre total



FUENTE: Elaboración propia con base en Aboites (2003).

En adición, a lo largo del tiempo se han concedido numerosas exenciones y privilegios a distintos sectores de la economía (y con ello a grupos de presión). Sólo por citar un par de ejemplos: al inicio se excluía a los bancos con concesión federal; y, hubo discriminación de tasas por zona geográfica. Con el tiempo se sumaron otros sectores como el agrícola, el de autotransportes, y otras actividades relacionadas con el sector financiero (para promover ahorro, como capitalización, intereses y dividendos) y, por supuesto, aquéllas para mejorar el capital humano (educación y cultura).

Otro fenómeno importante que viene aparejado con la introducción de gravámenes directos es que indirectamente se transita de un esquema de impuestos al comercio exterior hacia impuestos de mercado interno. Esto es natural si se observa

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

que la(s) economía(s) después de la crisis de 1929 se cierra(n) al comercio exterior, y en particular, en América Latina se plantea la necesidad de desarrollar un mercado interno. Como se verá en la siguiente sección, a partir de 1980 se reconsidera la importancia de los impuestos indirectos, con la introducción del IVA.

Debe señalarse que si bien la recaudación fiscal aumentó con el tiempo a partir de la introducción de este gravamen (ISR), ésta permaneció en niveles muy bajos, con relación a los demás países.

IV. BAJA CAPACIDAD FISCAL: LOS CONSTANTES INTENTOS DE REFORMAS (1950-2012)

El tercer elemento general que caracteriza la tributación mexicana durante el centenario es su persistente baja recaudación fiscal. Es muy común encontrar discursos a lo largo de todo el periodo afirmando que la recaudación era muy baja; éstos provenían de secretarios de hacienda o incluso de presidentes de la República. La lista incluye a todos los presidentes, desde Álvaro Obregón en 1924 cuando decreta y defiende el ISR, hasta Enrique Peña Nieto cuando manda su iniciativa de reforma fiscal en 2013. Es así que efectivamente el gobierno central registra importantes aumentos en la recaudación tributaria, pero siempre muy por debajo de los estándares internacionales (cuadro 1).¹¹

CUADRO 1.
La Hacienda mexicana: comparativo internacional (cra PIB)

	1910	1920	1930	1940	1950	1970	2000	2010
Reino Unido	6.3	21	17.3	17.4	38.2	40.3	39	32.8
Italia	12.1		16.6	17.7	18.5	20.3	38	41.8
Francia	10.7	13.7	17.8	17.4	25.5	29.2	40	41.6
Alemania	3.6		18.9	36.5	25.2	26.5	38	35
España	8.3	5.7	9.8	9.3	7.8	11.5	38	31.5
Estados Unidos	1.7		3.6	5.7	13.6	19.8	24.5	24.1
México	3.1	4.2	5	5.7	6.9	8.3	10.3	11
Brasil		8.9		9.8	15.7		16	22.1
Argentina		7.2		9	18.1		14	22.9
Chile					15.3		19	21.2

FUENTE: Aboites (2003), OCDE (2003), Estadísticas Internacionales FMI (2003), OECD Data Bank.

¹¹ Para otras cifras recientes, ligeramente distintas por las fuentes consultadas, pero en la misma dirección, véase Elizondo, Carlos, “In Search of Revenue: Tax Reform in Mexico under the Administrations of Echeverría and Salinas”, *Journal of Latin American Studies*, Cambridge University Press, 1994, y para países industriales, véase OCDE (2003).

Como ahí se observa, la recaudación de México ha ido creciendo con el tiempo al pasar de 3.1% con respecto al PIB en 1910 hasta alcanzar la cifra de 8.3% en 1970.¹² Esta cifra se ubica en 9.7% en 1986, y ha permanecido en esos niveles a partir de ahí (10.3% y 11% en 2000 y 2010, respectivamente).

Sin embargo, cuando dichas cifras se comparan con respecto a países industrializados, nuestro país se ubica entre los de más baja recaudación desde 1910 hasta nuestros días. Incluso cuando se compara con países de América Latina, México se encuentra ya muy rezagado desde la década de los veinte. De este modo el reto *eterno* desde la promulgación de la Constitución de 1917, ha sido aumentar la cobranza tributaria.

Así, los factores que contribuyeron de manera considerable a aumentarla fueron, entre otros: *a*) la ya mencionada introducción del ISR en 1924 y los cambios que van aparejados como la unificación de impuestos a la industria, así como la inclusión de la acumulación de ingresos en este impuesto en 1961; *b*) la creación del ISIM en 1947, que promovió una mayor movilidad de factores y mercancías entre estados y, presumiblemente, con ello la ampliación de una base gravable nacional, aunque no suprimió la acumulación de pagos de impuestos efectuados en las operaciones de consumo; y, *c*) la implantación del IVA en 1980, que terminó con el efecto cascada remanente del ISIM.

Si bien es aventurado y reduccionista afirmar que esos fueron los factores, también es difícil identificar otros cambios que hayan coadyuvado a un aumento significativo sobre la recolección de impuestos. Indudablemente, hubo numerosas misceláneas que ayudaron a este propósito y, como afirman Gil Díaz y Thirsk,¹³ muchas motivadas para simplificar la administración tributaria y que terminaron siendo marginales y pragmáticas, pero que tapaban huecos dejados en la ley. Por restricciones de espacio no se reseñan aquí.

La mayoría de estas acciones de la primera mitad del siglo van en línea con cambios ocurridos en otros países y aun así la recaudación, si bien aumentó, no lo hizo como se esperaba y acorde a lo que sucedía en la mayoría de las naciones, tanto industrializadas como de América Latina.

Desde nuestra perspectiva, corresponde estrictamente al gobierno federal el fallo-éxito de cualquier reforma a partir de la Tercera Convención Fiscal de 1947, pues hasta ésta las baterías se enfocaron a acabar con la anarquía y centralizar la política tributaria. Una vez conseguida ésta, se pensaba que sería más fácil llevar a cabo las reformas, máxime que a partir de esta Convención se contaba ya con un partido hegemónico, que posibilitaría cualquier cambio en la materia. La pregunta es ¿qué se hizo distinto con respecto a otros países, para que no se elevara en la misma proporción la recaudación? ¿Eran cambios que necesitaban antes de reformas del andamiaje institucional? ¿O lo que fallaba era la implementación? La respuesta

¹² Las cifras varían a menudo dependiendo de las fuentes. Para el resto del capítulo, aquí se usa la de *Estadísticas históricas de México*, INEGI, 1999.

¹³ Gil Díaz, Francisco y Thirsk, Wayne R., “Mexico’s Protracted Tax Reform”, en Thirsk, Wayne R. (ed.), *Tax Reform in Developing Countries*, Washington, World Bank, 1997.

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

a estas interrogantes es muy complicada, pero debe encontrarse a partir de la Tercera Convención por lo expuesto anteriormente. Por esto, a partir de aquí se revisa la evolución a partir de 1950, ya que en adición, en este periodo se da un “parteaguas” de la propia economía mexicana, a saber, el tránsito de una economía agrícola a una industrial y, más tarde, de servicios.

Primero, debe tenerse en mente que, para la centralización de los impuestos, hubo que realizar numerosas concesiones a estados y municipios, ya que ello no se da sin una negociación ardua en la que debe haber un mecanismo compensatorio convincente. El surgimiento del nuevo sistema de coordinación fiscal entre órdenes de gobierno contiene ya elementos que no se dieron en otros países, sobre todo unitarios, donde, por ejemplo, se elevó a rango constitucional la atribución y distribución de potestades tributarias. En contraste, en México todo el proceso se ha hecho con base en convenios entre los distintos órdenes de gobierno, donde es común que las responsabilidades de sus distintos gobiernos se diluyan.

En segundo lugar, con la forma como se dio la institucionalización del país, con un ejecutivo muy fuerte y con un partido único dominante, se fortalecieron los grupos de interés (antes dispersos), con los cuales había que negociar cualquier cambio en la materia. De aquí que, con todo y partido hegemónico, no se pudieron llevar a cabo las reformas fiscales deseadas desde la tercera convención fiscal.

Además, la introducción del ISR se hizo con tasas muy bajas (no para la época), en contraste, a nivel internacional, sobre todo a partir del surgimiento en Europa del Estado del Bienestar, se fueron incrementando de manera notable. En México, cada elevación se hizo con diversas concesiones a ciertos sectores, sea por presión y su peso dentro de la economía nacional, sea por clientelismo político, o incluso, por “prescripción económica” (sectores considerados como estratégicos). Así, lo que en muchos países significó un aumento de tasas en ISR guardando la equidad vertical y horizontal, en México éstas se elevaron más lentamente y con tratamientos especiales que terminaron por impactar su incidencia y su potencial recaudatorio.

Con todo, a partir de 1950 el discurso donde se planteaba la necesidad de incrementar la de por sí baja recaudación fue y sigue siendo recurrente, lo que sorprende dadas las constantes concesiones en la materia hacia los distintos grupos de interés. Debe admitirse que han existido numerosos cambios en la política tributaria, pero prácticamente, con excepción de la introducción del IVA y su pronta centralización, ninguna ha sido lo suficientemente recaudatoria, incluyendo la de 2014. Gil y Thirsk¹⁴ incluso resumen todos los intentos entre 1947 y 1970 como reformas guiadas por la practicidad administrativa, que probablemente al menos detuvieron una caída mayor de los ingresos públicos. No obstante, el intento en dicho periodo más importante se dio en 1964.¹⁵

La reforma no pasó como se esperaba, con lo que las proyecciones de un aumento de los ingresos públicos se vinieron para abajo. En 1970 el problema per-

¹⁴ *Idem.*

¹⁵ Con frecuencia el discurso se legitimaba con la contratación de asesores extranjeros. Esto es, para dar validez a las propuestas se contaba con el consejo de alguien reconocido (como Kaldor).

sistía, por lo que ahora, con la entrada del presidente Echeverría,¹⁶ y con un rol creciente de la intervención del gobierno en la economía, se hacía necesario lanzar nuevamente una reforma que elevara los ingresos del sector público. De esta forma, se contempló de nueva cuenta una reforma. Por algún motivo que no se conoce, esta reforma ni siquiera se presentó al Congreso.¹⁷ Con todo, hubo algunas acciones en la materia, sobre todo del lado de los impuestos especiales y del ISIM, que pavimentaron el camino para la posterior introducción del IVA en 1979.

La administración del presidente López-Portillo introdujo el IVA y reformó el sistema de coordinación fiscal. En un inicio el IVA lo recaudaron los estados; posteriormente, con los ingresos petroleros renunciaron totalmente a su facultad administrativa de recaudar el ISR y el IVA, así como los distintos impuestos especiales sobre producción y servicios (IEPS). Aunque la recaudación de este impuesto se incrementó alrededor de 18% (que confirma que el gobierno central es mejor en la recaudación de éste), el aumento no permitió que con respecto a otros países se redujera la brecha. Sin embargo, esta administración contó con un hecho que le favoreció enormemente, el descubrimiento de pozos petroleros que incrementaron los ingresos del sector público de manera considerable. A pesar de que estos ingresos ya eran de mucha utilidad desde la expropiación petrolera, la dimensión que alcanzó en esta administración marcó una pauta: excesivo endeudamiento y déficit fiscal que provocaron una crisis financiera, la peor en México después de 1929.

Sin embargo, la “década perdida” marcó el inicio de una nueva estrategia de desarrollo, con una inserción agresiva del país a la economía global y una importante desregulación económica, que hacía que el sistema tributario debiera cambiar. Los grados de libertad se reducían porque esos fenómenos le imponían restricciones, de otra manera no se podía jugar a ser global. Por ello, la administración del presidente Salinas trató de llevar a cabo una reforma fiscal pro-empresarial en la que se planteó un solo objetivo: ampliar la base gravable mediante reducción de la tasa de IVA (de 15% a 10%). Simultáneamente se intentó mejorar el aparato recaudatorio que se reconocía como ineficiente y anquilosado, a la vez de introducir un esquema de castigos más efectivo al evasor. Hubo quien incluso acusó al régimen de “terrorista fiscal”. Si bien la recaudación mejoró, no lo hizo como se esperaba, y como porcentaje del PIB la carga siguió ubicándose por abajo del 11%. La última administración del siglo, a raíz de la crisis financiera desatada en diciembre de 1994 sólo pudo incrementar la tasa del IVA a 15%. En materia administrativa se pensaba que con un órgano recaudador, por separado de la SHCP, se incrementaría la recolección tributaria, por lo que en 1997 se crea el Sistema de Administración Tributaria (SAT). Desafortunadamente, sigue siendo muy dependiente *de facto* de la SHCP y el cambio para fines prácticos ha sido cosmético.

¹⁶ Para detalles de toda la reforma propuesta por Echeverría, véase Solís, Leopoldo, *Economic Policy Reform in Mexico: a Case Study for Developing Countries*, Nueva York, Pergamon Press, 1981.

¹⁷ Elizondo argumenta que hay dos hipótesis en este sentido. Una, que la reforma era muy costosa, sobre todo en términos de la oposición del sector privado; y, dos, que el presidente sólo la utilizó como parte de su discurso populista, anti-empresarial, y ni siquiera estaba interesado en ella. Los detalles de la reforma se encuentran ahí. Elizondo, Carlos, *op. cit.*

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

Después de todo esto, la recaudación fiscal,¹⁸ no se ha incrementado y ha permanecido en poco menos de 11% hasta 2006 y cerca del 12% en 2015, la más baja del continente con excepción de Haití. Hay quienes argumentan que los constantes cambios misceláneos sí ayudaron cuando menos a detener una caída que hubiera sido desastrosa y que hoy día existe un sistema tributario más moderno. Cierto, pero también hay quienes argumentan que las constantes misceláneas inhiben la recaudación, y que su ventaja de tapar huecos se ve mermada por mayores desventajas: *a)* porque generan incertidumbre en los agentes; *b)* se está más sujeto a cabilderos cuyo propósito es generar huecos; *c)* dificulta la fiscalización al no poder generar sistemas homogéneos, y *d)* si existen problemas estructurales, las misceláneas los hace perder de vista.¹⁹

El reto sigue siendo elevar la recolección de impuestos no-petroleros a niveles siquiera cercanos a países de la región con similar grado de desarrollo, y que la carga no recaiga todavía más en los cautivos que, como hemos revisado, son los que históricamente han financiado al país.

V. ¿POR QUÉ HAN FRACASADO LAS REFORMAS FISCALES HASTA 2012?

Hay poco espacio para analizar los éxitos y fallas de cada una de las propuestas fiscales que hubo en la segunda mitad del siglo XX. Sin embargo, creemos que existen explicaciones generales y comunes que las caracterizarían. A continuación revisamos las principales que ha arrojado la literatura.

Primero, vale insistir que el sector privado en México adquiere voz importante a partir de la Tercera Convención Fiscal, a la que fue invitado. A partir de este momento su participación política es más activa y organizada. En parte porque durante la primera mitad del siglo no se encontraban tan cohesionados posiblemente porque la tributación estaba fragmentada y solamente se relacionaban con los ejecutivos estatales. A partir de la institucionalización proveniente de la Revolución, con un partido hegemónico que fue capaz de corporativizar los distintos grupos, incluyendo el empresariado, y con la misma centralización tributaria, los empresarios se vieron en la necesidad de organizarse y negociar o enfrentar a un solo agente, a saber, el gobierno federal. En este sentido, la centralización tributaria por parte del gobierno facilitó la negociación de los distintos grupos de poder. En adición, se estableció una especie de colusión o alianza entre el sector y el gobierno central. Es decir, a cambio de algunas concesiones —fiscales, entre ellas— se daba apoyo y soporte político al gobierno. Esto explica un sinnúmero de exenciones y tratamientos especiales en distintas épocas de la historia.

¹⁸ Esta cifra no incluye renta petrolera, ni contribuciones a la seguridad social.

¹⁹ Hernández, Fausto, “El reto de las finanzas públicas mexicanas”, Mimeo, Instituto Belisario Domínguez, Cámara de Senadores, México, 2016b.

Con esta alianza, el grupo empresarial pudo introducir funcionarios públicos, llamados a veces tecnócratas, cercanos y afines a ellos.²⁰ A éstos en la literatura se les ha llegado a considerar en ocasiones como representantes del sector al interior del gobierno. A tal grado que, a partir de esa época, es difícil que alguien llegue al tesoro mexicano si no está aprobado (“palomeado”) por este sector. Esto indudablemente que no es el motivo principal, pero sí ha influido.

Además, a pesar de que durante esa época la economía se encontraba relativamente cerrada a la movilidad de capitales, el sector había ya dado muestras que podía “castigar” al gobierno con un ataque especulativo, es decir, con la fuga de capitales como instrumento de presión.

Segundo, la modernización de México planteada en la posguerra implicó un modelo basado en la industrialización del país (el llamado *modelo de sustitución de importaciones*), el cual requirió que el gobierno, con criterios muy vagos que a la postre le permitían mucha discrecionalidad, definió qué industria estimular para alcanzar el objetivo final.

Ello implicó subsidios y tratamientos especiales a ciertos sectores, en particular, y de manera más general, aplicarles tasas bajas para atraer inversión. El problema es que, cuando se introducen estos mecanismos, a la larga es muy difícil removerlos y se arrastran por periodos de tiempo muy amplios.

Tercero, un movimiento obrero fuerte también fue importante en frenar algunas de las reformas fiscales e incluso generó subsidios fiscales importantes que aún ahora existen, por ejemplo, el crédito al salario, que se introdujo para compensar a los trabajadores a cambio de abstenerse de solicitar un incremento salarial.

Cuarto, un elemento que determina en alguna medida cualquier política fiscal es el contexto internacional y México no ha estado exento de ello en distintas etapas de la historia. Por ejemplo, Estados Unidos diseñó un programa de ayuda a México y América Latina denominado Alianza para el Progreso en el que para obtener algunos de los recursos era necesario avanzar en reformas como la agraria, la fiscal, educación y otras de corte urbano.

En otras ocasiones, los organismos internacionales son los que han emitido la recomendación. Por último, el grado de integración comercial y financiera con el resto del mundo es importante ya que se entra al juego de la competencia tributaria entre países.

Quinto, la ineficiencia —y corrupción— de nuestro aparato recaudador es también un común denominador en la literatura sobre el tema.

Sexto, existe una amplia literatura que sostiene que la calidad del gasto está relacionada de manera inversa a la recaudación. Es decir, la mala calidad del gasto induce a evadir y a eludir más, con lo que la recaudación se ve disminuida. A la vez, a mayor nivel de impuestos, mayor calidad de gasto debido a que quien paga más exige más.

²⁰ Elizondo, Carlos, *op. cit.*

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

Finalmente, se encuentra la llamada “enfermedad holandesa fiscal”.²¹ Ésta consiste en que los ingresos petroleros desplazaron los fiscales. Hernández y Zamudio²² encuentran evidencia al respecto con datos de 1980-2000. La intuición detrás de esto es que los ingresos petroleros le dieron la comodidad al gobierno de no tener que incurrir en costos políticos para hacerse de recursos, con lo que no tenían que negociar agresivamente con los distintos grupos de presión.

En suma, esta tercera característica de baja capacidad fiscal estructural se debe también a una combinación de los elementos revisados a lo largo del documento.

VI. EPÍLOGO: LA REFORMA DE 2014

El examen de la reforma de 2014 requiere de más espacio. Preliminarmente debe decirse que la premisa de la que partió el gobierno para proponer una reforma fiscal radica en que, dentro del Hemisferio Occidental, nuestro país es el menor recaudador de ingresos tributarios no petroleros.²³ Si bien éste es un hecho incontrovertible, lo cierto es que no puede ser un argumento. Como contrafactual considere a un país que posee un gobierno pequeño porque su Constitución le asigna un mínimo de obligaciones de gasto. En este caso no hay ninguna necesidad de elevar los gravámenes a la población y seguirá en la lista de los países que recaudan poco.

Ello nos conduce al argumento de que la reforma era necesaria porque los ingresos actuales del Estado no alcanzan para cumplir con las responsabilidades de gasto asignadas en la Constitución Política (artículo 31, fracción IV). Este argumento, combinado con el anterior, justifican ya una reforma fiscal si la recaudación tributaria es menor al tamaño de gobierno que se desea como sociedad, mismo que se encuentra plasmado en la Constitución.

Pero ello no significa que estos dos argumentos sean suficientes para plantear dicha reforma. Desde mi perspectiva, estos fueron los argumentos utilizados —con sus matices— al menos desde 1997 y hasta 2012. El resultado es de sobra conocido, no se pudieron aprobar, sino hasta 2014.

Igualmente importante es preguntarse si las obligaciones del Estado mexicano, las cuales se financian con los impuestos de los ciudadanos se han cumplido de manera eficaz y eficiente; y más aún, si el diseño e implementación de las políticas públicas ha contribuido al cumplimiento de las obligaciones de gasto.

²¹ La enfermedad holandesa es un fenómeno en que el descubrimiento de nuevos yacimientos de petróleo en el Mar del Norte, desplazaron a las exportaciones no-petroleras en ese país.

²² Hernández y Zamudio, *Evasión fiscal: el caso del IVA*, Sistema de Administración Tributaria, 2004, www.sat.gob.mx.

²³ El titular de la Unidad de Ingresos de la Subsecretaría de Ingresos la presentó de esa manera en el seminario de la Academia de Economía Política, llevado a cabo en la División de Estudios de Posgrado, de la Facultad de Economía de la UNAM en noviembre de 2013. La ponencia se encuentra en <http://www.amep-mexico.com/id35.htm>, consultada el 25 de septiembre de 2014.

La historia sugiere que si bien se han logrado importantes avances en materia económica, política y social a lo largo de los últimos 50 años, también es cierto que en el camino el Estado introdujo una serie de distorsiones y privilegios a distintos sectores de la sociedad: subsidios, tratamientos fiscales especiales, y prebendas a sectores clave. Y más todavía, algunas de las políticas públicas diseñadas recientemente no han rendido los frutos que se esperaban de ellas para lograr crecimiento económico, empleo, reducción de la pobreza e igualdad de oportunidades, a las que tenemos derecho los ciudadanos, a partir del momento mismo de nuestro nacimiento, y que resultarían en una mejor distribución del ingreso.

Entonces, una reforma fiscal debería plantearse como un intento de corrección en cuanto a los elementos de la estrategia económica que no han funcionado, sin desandar lo andado.

Nuevamente, considero que las anteriores propuestas recientes (entre 1997-2012) de reforma fiscal no intentaban un rediseño del quehacer público, pues sólo se planteaban como una necesidad proveniente de la reducida recaudación tributaria. No deseo caer en el cliché relativo a que no se proponía una reforma “integral” porque ello es una utopía.

Debe reconocerse que la reforma aprobada en 2014 se planteó de manera distinta, informando que su objetivo era cambiar la política social e impulsar el crecimiento por medio de infraestructura. En mi opinión aquí radica su mérito, incumplido. Igualmente importante es señalar que en repetidas ocasiones muchos actores de la sociedad sugirieron que una reforma fiscal debía estar acompañada de una nueva manera de hacer política pública.²⁴ Así, lo que es un cumplido a la actual administración, es un reclamo a las anteriores, quienes simplemente creían que con plantear la idea de que se recaudaba poco, era suficiente para hacer a la ciudadanía firmar un cheque en blanco.

De esta forma, los principales gravámenes sufrieron cambios importantes a partir de 2014; así, el IVA (homologación de tasas fronterizas), el ISR Empresarial (algunas exenciones y tratamientos especiales se removieron), el ISR Personas Físicas (se cambió la estructura de tasas para diferentes niveles de ingreso de manera que fuera más progresivo) y los Impuestos Especiales sobre Producción y Servicios (IEPS) se vieron modificados (combustibles, plaguicidas y bebidas azucaradas y alimentos de alto contenido calórico). Se esperaba que generaran una recaudación de alrededor de 1% del PIB adicional.

Asimismo, se limitaron las deducciones y exenciones; se introdujo un límite a las deducciones personales, igual al mínimo entre cuatro salarios mínimos anuales o 10% del ingreso bruto del contribuyente.

Por otra parte, se establecieron impuestos a los ingresos por dividendos y a las ganancias de capital por venta de acciones, con tasa de 10 por ciento.

En materia de enfrentar algunos de los privilegios a industrias específicas, las cuales se encontraban gravadas muy por debajo de los estándares internacionales, la reforma mejoró el régimen tributario de la industria *minera*.

²⁴ Véase, por ejemplo, Chávez, Hernández y López-Calva (2012).

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

Con el fin de fomentar la formalidad, se creó el Régimen de Incorporación, el cual aplica a personas físicas con actividad empresarial con ingresos de hasta 2 millones de pesos al año. La participación en ese régimen será por un máximo de 10 años, para que posteriormente los participantes se incorporen al régimen general. Por otra parte, se otorgaron descuentos en el pago de impuestos, en el caso de que los requisitos de declaración de información fiscal se cumplan.

La evaluación de la reforma fiscal aprobada debe darse en diversos flancos. Primero, si es lo suficientemente recaudatoria; segundo, en tanto si lo que se pretende en materia de política pública es lo apropiado para resolver el problema identificado; y tercero, si los instrumentos que se utilizaron son los más adecuados para la consecución de las metas.

Primero, desde el punto de vista recaudatorio es necesario decir que la reforma desde un inicio se planteaba recaudar un 1% del PIB adicional. Esta es una meta modesta, que no llevaría al país a los estándares internacionales y, más importante aún, no cubriría la operación del gobierno.²⁵ No se desdeña este incremento, pero no resuelve el problema. Más aún, debe reconocerse que los agentes aprenden, en especial en un país con un deficiente sistema judicial (y más generalmente un débil Estado de derecho). Una recaudación más elevada, inmediata a los cambios es natural, pero es de esperarse que posteriormente vuelva a su cauce original si no se diseña atinadamente (recuérdese la euforia que causó la introducción del impuesto a los depósitos en efectivo el primero y segundo años; en esta ocasión, cuatro años después tuvo que abrogarse por improductivo). En ocasiones, las medidas distorsionantes imposibilitan recaudación y se introducen debido a la desesperación e incapacidad del Estado mexicano para fiscalizar más eficientemente. El problema, de raíz, pudiera estar en la propia casa.

Segundo, si bien necesaria, la reforma fiscal aprobada no atacó uno de los principales problemas del país, a saber, combatir la informalidad. Por otra parte, existen medidas encontradas que por un lado la buscan combatir, pero por otro se promueve con la extensión de servicios públicos sin correspondencia fiscal.

Tercero, la reforma no es pro-crecimiento, y si bien no necesariamente la inversión responde tan negativamente a los cambios tributarios, tampoco es que su intención sea fomentarla, controlando por los otros determinantes de la misma. Es incluso plausible esperar que debido a la ausencia de un Estado de derecho sólido, a partir de 2017 los agentes hayan aprendido a darle la vuelta a algunos de los cambios introducidos. En este sentido, nuevamente, los perjudicados son los asalariados que no pueden recurrir a contadores y fiscalistas para realizar ingeniería tributaria, con el objeto de eludir las responsabilidades tributarias.²⁶

Una consecuencia negativa, los argumentos para aprobar una reforma fiscal —la cual iba a ser una reforma social y pro-crecimiento— corren el peligro de desgastarse. Si, como es de esperarse, la reforma fiscal de 2014 no rinde los frutos esperados, será difícil que la ciudadanía “compre” nuevamente esos argumentos. En otras palabras, la oportunidad fue desaprovechada.

²⁵ Hernández, Fausto, *op. cit.*, 2016b.

²⁶ Hernández, Fausto, *op. cit.*, 2016a.

Como última reflexión es que una reforma fiscal debe aislarse, en ocasiones, de aspectos normativos y de posiciones ideológicas. Es necesario reconocer el ambiente, las restricciones y, más generalmente, el comportamiento de la economía antes de proponer alguna medida.²⁷

A veces lo que parece una buena alternativa no rinde los frutos debido a no reconocer los vacíos legales; o bien, lo que parecía una medida progresiva termina por ser eludida por la vía de la globalización, perjudicando a los más débiles (*i.e.* se convierte en regresiva). Esperemos que esta reforma de 2014 con tintes de progresividad no termine arrojando resultados no esperados.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- ABOITES, Luis, *Excepciones y privilegios: modernización tributaria y centralización en México, 1922-1972*, El Colegio de México, 2003.
- ABOITES, Luis y JÁUREGUI, Luis (coords.), *Penuria sin fin: historia de los impuestos en México siglos XVIII-XX*, México, Instituto Mora, 2005.
- DÍAZ CAYEROS, Alberto, *Federalism, Fiscal Authority, and Centralization in Latin America*, Nueva York, Cambridge University Press, 2006.
- ELIZONDO, Carlos, “In Search of Revenue: Tax Reform in Mexico under the Administrations of Echeverría and Salinas”, *Journal of Latin American Studies*, Cambridge University Press, 1994.
- GIL DÍAZ, Francisco, “The Incidence of Taxes in Mexico: A before and after Comparison”, en ASPE, Pedro y SIGMOND, P., *The Political Economy of Income Distribution in Mexico*, Nueva York, Holmes & Meier, 1984.
- y THIRSK, Wayne R., “Mexico’s Protracted Tax Reform”, en THIRSK, Wayne R. (ed.), *Tax Reform in Developing Countries*, Washington, World Bank, 1997.
- HERNÁNDEZ, Fausto, “El objetivo *versus* los instrumentos: reforma verde para la igualdad”. Mimeo, CEPAL, División de Desarrollo Sustentable y Cambio Climático, Chile, 2016a.
- , “El reto de las finanzas públicas mexicanas”. Mimeo, México, Instituto Belisario Domínguez, Cámara de Senadores, 2016b.
- , “Las finanzas públicas en el México pos-revolucionario”, en KUNTZ, Sandra (coord.), *Historia económica general de México: de la Colonia a nuestros días*, México, El Colegio de México, Secretaría de Economía, 2010.
- HERNÁNDEZ y ZAMUDIO, *Evasión fiscal: el caso del IVA*, Sistema de Administración Tributaria, 2004, www.sat.gob.mx.
- INMAN, Robert y RUBINFELD, Daniel, “Designing Tax Policy in Federalist Economies: an Overview”, *Journal of Public Economics*, North-Holland Elsevier, 1996.

²⁷ *Idem.*

FAUSTO HERNÁNDEZ TRILLO

QUIGLEY, John, Fiscal Federalism and Economic Development: A Theoretical Overview. Mimeo, University of California-Berkeley, 1993.

SOKOLOFF, Kenneth y ZOLK, Eric, Inequality and the Evolution of Institutions of Taxation: Evidence from the Americas. Mimeo, 2004.

SOLÍS, Leopoldo, *Economic Policy Reform in Mexico: a Case Study for Developing Countries*, Nueva York, Pergamon Press, 1981.

