

REFORMA FISCAL Y PAÍSES SUBORDINADOS Y DEPENDIENTES: IMPERATIVOS Y OBSTÁCULOS¹

(Avance de investigación en curso)

G-13 Reforma del Estado, gobernabilidad y democracia.
Reforma del Estado, políticas públicas y gobernabilidad.

José María Calderón Rodríguez²

Resumen:

La reforma fiscal aparece como una ineludible urgencia en los países subordinados porque podría convertirse en un instrumento económico y político esencial para políticas eficaces y virtuosas de desarrollo, distribución equitativa y fortalecimiento del federalismo (o de las políticas de descentralización) y la soberanía nacional. Y, como resultado de lo anterior, en una palanca fundamental para el planteamiento de alternativas estructurales que creen condiciones para la realización de políticas internas y hacia el exterior soberanas. Empero, los requerimientos son tan imperativos como los múltiples obstáculos que se erigen para su realización. Aquí damos cuenta de algunos de los más relevantes.

Palabras clave: reforma fiscal, países subordinados y dependientes, Estado.

Introducción.

Tan imperativa y urgente es la necesidad de la reforma fiscal en los países estructuralmente subordinados y dependientes, como poderosos los obstáculos para impedirla. Y el hecho de que los intentos reformistas se vean sistemáticamente bloqueados en diferentes haciendas públicas nacionales, hace necesario llevar a cabo una atenta reflexión sobre sus causas (CALDERÓN, 2010). Así, sin pretender agotar el tema, pero con el objetivo central de entender una realidad compleja y de importancia crucial para el destino de Estados y sociedades nacionales, particularmente en México y los países de América Latina y el Caribe, trataremos de poner un poco de orden sobre las causas que conducen continuamente a la frustración de las reformas fiscales.

La teoría de la reforma fiscal

Antes de entrar en materia, considero oportuno contar con un panorama de los marcos teóricos en que se han desarrollado las interpretaciones más consistentes sobre la teoría de la reforma fiscal. Para nuestros fines, haremos referencia a cinco diferentes alternativas de reforma fiscal presentadas en años recientes: el *enfoque purista (EP)*, el *mercado político (MP)*, la *teoría de la imposición equitativa (TIE)*,

¹ Este ensayo es un avance de la investigación en curso y se elaboró con el apoyo del Papiit IN308713 “Estado y democracia en América Latina y el Caribe: estructura social, sujetos políticos y sistema fiscal”, apoyado por la Dirección General de Personal Académico (DGAPA) de la Universidad.

² Centro de Estudios Latinoamericanos (CELA) de la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional Autónoma de México.

la *teoría de la imposición óptima (TIO)* y la *teoría del cambio fiscal voluntario (TCFV)*. A continuación, una breve presentación de cada una de ellas:

El enfoque purista de la reforma fiscal.

Hasta la década de los setenta en el campo de las reformas fiscales predominó el EP (BIRD y OLDMAN, 1975)³ para “explicar la racionalidad y motivaciones de la reforma tributaria y para valorar las modificaciones propuestas por el proceso reformador en los distintos países”⁴.

De acuerdo con el EP, la reforma tributaria se materializa cuando los medios e instrumentos de la imposición no concuerdan con los objetivos de la política. La reforma fiscal elimina la discordancia. Ésta obedece a tres causas: a) modificaciones en los fines de la política; b) cambios en las restricciones económicas: aumento de costos, incremento de la inflación y de los desequilibrios en las cuentas con el exterior; y c) transformaciones en la estructura productiva y sus efectos sobre las instituciones. Pero, también, hubo cambios en el ámbito fiscal: modificaciones en la recaudación de determinados impuestos y en la infraestructura tecnológica y administrativa de las operaciones tributarias (el uso de la informática y las computadoras) y nuevas orientaciones y expectativas ideológicas y culturales de la población hacia los efectos impositivos y sus áreas de aplicación. En efecto, a partir de los años ochenta se constata una sociedad más preocupada por la eficiencia en la asignación de los recursos tributarios que en los criterios de distribución y equidad, criterios dominantes en la segunda posguerra.

La reforma y la elección pública: El mercado político (MP).

Un segundo enfoque del proceso de reforma tributaria y su concreción en la sociedad y en la realidad política sobre la que interactúa, es el plantado por la escuela de *elección pública*, bajo la denominación de *mercado político*. La relación entre gobierno y sociedad es más problemática y conflictiva de la que contempla el paradigma del EP de fines-restricciones-medios. En efecto, en toda sociedad democrática existe un *MP* conformado por el intercambio de oferta y demanda y en este caso, de *oferta* de cambio fiscal y de *demandas* múltiple y compleja, debido a la diversidad de actores que intervienen en el proceso político por la asignación de los recursos recaudados. Por el lado de la oferta, los hacendistas procedentes de la administración pública y de los organismos internacionales, de las universidades y los centros de investigación, tienen un papel protagonista en los diseños, valorización, análisis y estimaciones de los contenidos e impactos de la reforma tributaria; por el lado de la demanda, los partidos políticos, la ciudadanía y los grupos de interés, la burocracia fiscal y los organismos e instituciones internacionales constituyen el factor independiente cuya opinión y decisión son determinantes para el éxito o fracaso de la reforma.

La multiplicidad y pluralidad de actores y la correlación existente entre fuerzas y capacidad de influencia en el mercado político durante el proceso de la reforma fiscal, es lo que determina la especificidad de la estructura fiscal de los diferentes países⁵. Los procesos de reforma fiscal en las últimas décadas pone en evidencia un mercado político poco eficiente, tanto desde la demanda (la

³ Así llamaron estos autores a la distinción entre *fines*, *restricciones* y *medios* como etapas condicionantes del proceso de reforma fiscal. La reforma persigue determinados fines que deben ser evaluados en términos políticos. Después, es necesario reconocer la existencia de determinadas restricciones de orden económico y, por último, optar por los medios (nivel y estructura de la imposición) con que se pretende definir a la reforma tributaria.

⁴ Cfr. el “Informe Musgrave” para Colombia, 1969; el “Informe sobre el Sistema Tributario Español”, 1973, y el “Sistema Tributario Español: Criterios para su Reforma”, 1976, éstos dos últimos elaborados por el Instituto de Estudios Fiscales) (FUENTES QUINTANA, 1990: 326).

⁵ Esta posición contrasta con la sostenida por H.H. Hinrichs (1966), quien considera que las características de la estructura tributaria están en relación con el desarrollo económico, medido por el crecimiento del ingreso *per capita*.

sociedad ha devenido cada vez más compleja y diversificada) como desde la oferta (las limitaciones provienen de la falta de claridad de las iniciativas de transformación tributaria y/o de las dificultades para hacerlas operativas).

Durante los años setenta y, sobre todo, en los ochenta, se rompió la unidad interpretativa sobre el proceso de las reformas tributarias y, a cambio, se consolidaron tres diferentes paradigmas fiscales (por el diseño y reforma de los impuestos): a. la teoría de la imposición equitativa (TIE); b. la teoría de la imposición óptima (TIO); y c. la versión más reciente del cambio fiscal voluntario (TCFV). Veámoslos.

La teoría de la imposición equitativa(TIE).

La TIE resulta de las investigaciones y análisis sobre los problemas tributarios (SIMONS,1938). La TIE forma parte de un programa de teoría económica con tres objetivos ideales: *la libertad individual, la equidad y las metas de una sociedad en permanente movimiento e innovación*. Estos valores orientan objetivos, criterios y acciones de la política tributaria. La imposición distingue dos aspectos: 1) la base de recaudación y 2) la distribución y la progresividad impositivas. Para definir correctamente la base se construyó un concepto operativo medible en términos monetarios. Este concepto, la *renta extensiva* (SIMONS, 1938), “puede definirse como la suma algebraica del consumo individual y la acumulación de riqueza conseguida en un período contable”⁶.

El modelo de la TIE influyó en las reformas fiscales; empero, a partir de las décadas de los setenta y ochenta, los problemas relacionados con el manejo de un creciente gasto público, un incremento constante de la presión fiscal y la elevación del déficit público generaron dos paradigmas alternativos: uno, relacionado con la Economía del Bienestar y que buscaría la *imposición óptima* y el otro, orientado hacia la limitación del poder impositivo del Estado mediante la elaboración de la teoría normativa del *cambio fiscal voluntario*.

La teoría de la imposición óptima (TIO).

El modelo de la TIO proviene de las teorías clásica y neoclásica; su atención minimiza la pérdida de utilidad o bienestar provocada por la tributación. Así, en los setenta, se definió una función de bienestar social para maximizarla en un contexto económico con un número reducido de opciones tributarias. La función de bienestar es utilitaria y aditiva (a la suma de las utilidades individuales que integran la sociedad se agregan ponderaciones cardinales para cada utilidad individual) y el análisis añade criterios de equidad vertical y horizontal (MEADE, 1981)⁷ dominados por mercados competitivos con equilibrio general en producción y consumo. Por este motivo, desde la perspectiva de la TIO, la política tributaria pretenderá la mejor combinación entre eficiencia y equidad.

Una opción institucional, según WICKSELL(1896), adoptará un mecanismo político capaz de revelar las preferencias individuales por los bienes públicos. Ese mecanismo está en las reglas de votación que en una democracia gobierna el contenido de la actividad financiera del Estado (ingresos y gastos

⁶ Este concepto lo deriva Simons de la tradición del pensamiento financiero de G. Von Shanz(1876). Los objetivos centrales de la imposición equitativa son la libertad, la equidad y la reducción de la discrecionalidad política para establecer una sociedad dinámica. Están ausentes, empero, el objetivo de la eficiencia económica y, fundamentalmente, una discusión en torno a la compatibilidad de objetivos que, según la Comisión Carter, debería ser el de la equidad.

⁷ Según la Comisión Meade, para que un sistema fiscal sea “bueno y moderno” debe reunir las siguientes condiciones: 1. ser equitativo horizontalmente ; 2. redistributivo verticalmente (entre ricos y pobres); 3. redistribuir con pérdida de eficiencia mínima. Los objetivos redistributivos de un sistema fiscal implica juicios de valor sobre la sociedad, los cuales son de carácter político. Empero, una buena estructura fiscal es flexibl para permitir opciones políticas en una sociedad democrática (p. 310).

públicos). La TCFV garantiza que, en la decisión democrática sobre el presupuesto, haya correspondencia entre la utilidad de los servicios públicos y su pago tributario e impide que los mecanismos políticos de decisión sean utilizados para orientar el gasto público y su financiación en beneficio de los intereses particulares.

La aportación de Wicksell se enriqueció con las investigaciones de J.M. BUCHANAN (1976), al responder a la pregunta sobre cómo limitar la potestad tributaria del Estado y, en caso afirmativo, hasta dónde limitarla⁸. Las reglas de la reforma fiscal se establecerían a nivel constitucional. La reforma fiscal debe negociarse bajo el “velo de la ignorancia” en las circunstancias presentes aquí y ahora y discutirse como normas susceptibles a aprobar por el consenso de los que forman parte de la sociedad. La reforma tributaria no derivará del gobierno que buscará aumentar, o conservar, su poder fiscal.

La teoría del cambio fiscal voluntario(TCFV).

Por estas dos respuestas, el enfoque propuesto por el modelo de la TCFV, da origen a una percepción diferente a la de los paradigmas de la TIE y de la TIO. Lo importante de la TCFV es que “los resultados del proceso presupuestario no se manifiesten en abusos del poder impositivo (...) y (...) limiten los poderes fiscales del Leviathán” (FUENTES QUINTANA, 1990: 339).

Los conceptos y límites de las *bases impositivas* constituirán los principios de la reforma tributaria. De aquí deriva, en forma implícita, la crítica a la acción operativa del Estado; una evaluación negativa de la noción de renta extensiva y, una afirmación explícita de las bases impositivas, más reducidas que amplias, para disminuir los espacios del poder tributario del aparato estatal.

Con respecto a *las haciendas públicas de los distintos órdenes de gobierno*, cada uno buscará su autonomía tributaria al homologar los ingresos con sus obligaciones de gasto. Las haciendas eliminarán las transferencias o participaciones para enfrentar a cada instancia de gasto con las responsabilidades recaudatorias que imponen sus ciudadanos y limitar el poder arbitrario del gasto y el uso discrecional de los ingresos por quienes se ocupan del poder político en cada orden de la Hacienda(CALDERON, 1998:562-571).

Respecto a las *reglas* de la estructura de los tipos de gravamen, el paradigma de la TCFV sugiere una fórmula para reducir el poder fiscal del Estado. Aquí hay una condena explícita al enfoque de la TIO sobre el gravamen de bienes, ya que el Estado maximizaría sus ingresos con tipos impositivos más elevados a las bases menos elásticas respecto al tipo de gravamen.

El paradigma de la TCFV coloca a la reforma fiscal en un alto nivel de consenso y compromiso para definir reglas de juego en una sociedad organizada: la Constitución. Exige un sólido acuerdo entre componentes decisivos de la sociedad en un momento determinado, respecto a un conjunto de valores, criterios, proyectos y estrategias más o menos explícitos y reconocidos para dar sentido a ese universo social en el largo plazo. Una operación así es complicada, por ello la mayor parte de las obras de arquitectura constitucional son el producto de situaciones críticas por las que atraviesa un conglomerado social: una revolución triunfante, la crisis de un régimen político o una debacle económica. Bajo otras circunstancias, el costo de las negociaciones dificultan la reforma fiscal y se amplía el cementerio de los intentos reformistas frustrados. Por esto, dos reconocidos estudiosos de los procesos tributarios, J.G. HEAD y R. M. BIRD (1983) recomiendan plasmar la reforma fiscal en los ámbitos constitucionales ajustados a las actividades del sector público (gasto y presupuesto).

⁸ Las respuestas por parte de la teoría del cambio fiscal voluntario son dos: 1. Es imperativo limitar el poder impositivo del Estado por su propensión a ejercerlo abusivamente. El Estado es un organismo omnímodo, por lo que maximizará su poder fiscal para extraer del cuerpo social todo lo posible. El objetivo final de toda regulación de la acción del Estado, en una sociedad democrática, es limitar su poder y su tendencia a acrecentarlo; 2. Ningún partido político renunciará al poder fiscal para conservar el poder político, por ello será necesario establecer, a nivel de la Constitución, el derecho universal de los ciudadanos al poder fiscal para garantizar un uso más apropiado.

Crítica a los enfoques normativos de reforma fiscal y su aplicabilidad práctica.

Concluiremos este apartado haciendo mención a la “utilidad” y las “ventajas” que éstas teorías plantean respecto a la reforma de la política fiscal: pasar del diagnóstico a las proposiciones y a la política práctica. He aquí algunas de ellas: los paradigmas analizados “sugieren” un “*cambio total* de la fiscalidad existente que difícilmente se implanta en la realidad fiscal de cada país. La realidad tributaria registra y acepta cambios fiscales menores—parciales--que los del cambio total que inspiran esos enfoques de la imposición” (FUENTES QUINTANA, 1990:340-341).

Esto implica la existencia de *reformas tributarias parciales* sustentadas en los enfoques “totalizadores” de los modelos antes analizados, en donde cada uno de ellos servirían de “guías” orientativas para modificar la política fiscal de un país. Empero, no pasar por alto hasta dónde las reformas tributarias “parciales” presentan flancos tan vulnerables como las “totales”. La consistencia de una reforma parcial está en relación con la situación impositiva del país en donde se plantea el cambio, y su proceso, con vistas al óptimo planeado.

Las reformas fiscales parciales dependen del enfoque teórico tributario. Así, el paradigma de la TIE no objeta “*cualquier* aproximación a la renta extensiva”, sin importar el tamaño del paso. Este enfoque pasa por alto tres cuestiones: 1. Para mejorar la equidad, cualquier reforma parcial tiene que aceptar el marco general del impuesto sobre la renta extensiva y sus consecuencias globales. Esto no es suficiente, ya que una reforma tributaria *parcial*, aunque se ocupara de limitar el poder fiscal del Estado, reconoce su poder y deber demostrar “que con cada limitación se gana siempre respecto a la *no* limitación y a *otras* limitaciones competitivas” (FUENTES QUINTANA, 1990: 342).

Si bien las reformas fiscales parciales no han alcanzado el estatuto teórico de las teorías de cambio total, en los países avanzados y estructuralmente dependientes, se invoca la necesidad de reformas parciales como resultado de procesos de negociación ganados a pulso por los reformadores fiscales con resultados finales--por verse en cada caso empírico--, sobre la distribución del ingreso o sobre el financiamiento de determinadas opciones.

Los modelos normativos de la imposición-- la TIO y la TCFV-- pugnan en las últimas tres décadas por la supremacía teórica en la orientación de las reformas fiscales. Éstos paradigmas han arrebatado al modelo de la TIE el monopolio mantenido hasta los inicios de los años ochenta, y contribuido así, al enriquecimiento del análisis tributario y el diseño impositivo. Pero han puesto en evidencia, también, sus propias limitaciones (HETTICH Y WINER,1985)⁹.

Con todo, el modelo hegemónico hasta poco tiempo atrás en el mundo desarrollado, fue el de la TIE, no obstante que el impuesto sobre la renta (ISR) sigue siendo el impuesto príncipe de los sistemas fiscales vigentes¹⁰.

En el mercado político de las reformas fiscales el paradigma de la TIE no ejerce el monopolio de otrora. Las crisis económicas de los años ochenta y noventa, y aún más las que han tenido lugar en el siglo XXI, han desplazado el interés por la equidad a favor de la eficiencia administrativa de los escasos recursos disponibles. La crisis fiscal del Estado ha devenido de urgencia en obsesión, al grado

⁹ Según éstos dos autores, una teoría impositiva completa deberá tener cinco elementos imprescindibles: 1. Unas bases filosóficas que hagan posible la cuantificación de los juicios de valor; 2. La explicitación de los principales objetivos de la reforma tributaria y de sus articulaciones; 3. Un análisis de la elección pública; 4. Un tratamiento riguroso y explícito sobre el funcionamiento del sistema económico; y 5. Una revisión explícita de los problemas y respuestas de la reforma tributaria parcial. Y al decir de Fuentes Quintana, ninguno de los paradigmas ahora disponibles en el campo de las reformas fiscales, reúne cabalmente los presupuestos de una teoría completa de la imposición. *Op. cit.*, p. 343

¹⁰ Algunas de las condiciones que hicieron posible su hegemonía teórica y cultural fueron: su predominio histórico; la cercanía entre propuesta teórica y realidad fiscal; su presencia y dominio académico en las universidades que formaron a las figuras más influyentes en los campos de la economía, la política y la administración pública; y, porque sus propuestas se incorporaron paulatinamente a la realidad económico-fiscal de los estados nacionales. *Ibid.*

de que entre los radicales seguidores de la economía de oferta y de las cuantificaciones de modelos econométricos derivados de la TIO, se han negado a abultar los efectos negativos de la imposición y, en particular, del impuesto sobre la renta personal. ¿Qué prevalece del paradigma de la TIO? ¿La crítica a los efectos negativos de la imposición o sus consideraciones sobre: a) la progresividad de la imposición sobre la renta o b) la discusión sobre las bases mejores y/o alternativas de la imposición?

Un resultado de la discusión entre los distintos enfoques de reforma fiscal se refiere a la importancia del *proceso* mismo de discusión de la reforma fiscal: *los actores* que intervienen en los cambios de la fiscalidad como oferentes y demandantes, y los *tiempos políticos* en que organizan sus iniciativas y ofertas, alianzas y acuerdos, rupturas y desacuerdos.

Un modelo impositivo debe contar con una teoría de la elección pública para realizar una transformación fiscal realista. Y no pasar por alto las recomendaciones de BRENNAN Y BUCHANAN (1980 y 1985) de poner candados al poder fiscal del Estado y asegurar la viabilidad política de los proyectos de reforma. Tratar hasta el final los problemas de la viabilidad práctica de la instauración de la reforma fiscal, no significa que su importancia social ocupe ese lugar. Si muchos intentos reformistas en el campo tributario no han tenido éxito, las razones de su por qué habrá que buscarlas, no tanto en “los obstáculos”, como en el desconocimiento de un conjunto de factores políticos, sociales, económicos, culturales, administrativos. Al final nos ocuparemos de algunos de ellos. La experiencia acumulada tiende a premiar un enfoque *incrementalista* de los cambios fiscales, tratando de hacer frente a los costos que implica la reforma, costos que la inercia del sistema tributario establecido hacen que adquiera una importancia mayor de la apreciable en los manuales de política fiscal. Cualquier transformación tributaria debe evaluarse con atención y cuidado pues obliga a cambios complejos (notoriamente en las relaciones de poder) en la administración pública y privada. Por último, también existe el caso de reformas fiscales aprobadas después de un largo proceso de discusión política y económica y que, en la práctica, son papel mojado (MAYER-SERRA, 2012: 65-96). No es extraño que la historia de estos fracasos tengan su causa en las debilidades y falta de ética republicana del aparato administrativo.

La praxis de la reforma fiscal entre imperativos y obstáculos en la experiencia de los Estados nacionales subordinados y dependientes.

Los modelos teóricos de reforma fiscal en la experiencia de los Estados centrales, atendibles en su constatación de problemas inherentes a las relaciones de fuerzas entre los múltiples intereses en conflicto, exige una revisión puntual en referencia a la experiencia de los Estados dependientes. En efecto, las fuerzas en conflicto en éstos últimos, requieren análisis más amplios pues las variables por revisar deben también tomar en cuenta, los factores exógenos (IBARRA, 2011:35-43).

Un **primer** elemento a destacar es el de los temores propios de un “salto al vacío” por parte de los gobiernos, al proponer nuevos tributos al ciudadano-contribuyente. Ante la incertidumbre que esto comporta, y el miedo a no obtener los recursos suficientes para enfrentar el gasto público, los gobiernos claudican a llevar a cabo el proceso de reformas para dejarlas en manos del pragmatismo tradicional timoneado por los encargados de la hacienda pública.

En **segundo** lugar, la falta de información cuantitativa completa y confiable dificulta la elaboración de modelos econométricos con el fin de evaluar *a priori* los efectos de una reforma fiscal sobre la recaudación y la economía nacional. Esto no debería ser un obstáculo para las reformas, pero quienes tienen interés en mantener el *status quo*, le utilizan para generar incertidumbre.

En un **tercer** término habría que señalar que la política es la que erige los mayores diques. Cuatro sobresalen: I. El conflicto entre valores y objetivos, II. Las pretensiones de los gobiernos de continuar en el poder, III. Los objetivos y presiones de los grupos de interés (poderes fácticos) y IV. Los objetivos de las clases dominantes y/o dirigentes por conservar sus privilegios. Las insurrecciones anti-

fiscales persiguen regularmente objetivos de corto plazo y soluciones inmediatas y localizables en determinados momentos y lugares(SALIN, 1992:229-233).

Las reformas fiscales generales constituyen iniciativas gubernamentales y raramente se configuran como amplia demanda social o circunscrita a determinados grupos o sectores sociales, pues dependen de las iniciativas que, “desde arriba”, formulan el núcleo hegemónico o la coalición de intereses gobernante.

La reforma fiscal se presenta como una política pública y sigue más o menos sus estrategias. Así, los reformadores intentan convencer a sus gobiernos de la bondad de la reforma fiscal como paso previo para enfrentar, bajo circunstancias mejores, otras tareas. Con todo, la reforma fiscal parece ser la opción última de los gobiernos para resolver sus problemas de financiación. Antes buscan una reducción de gastos superfluos, el recurso a la inflación, el endeudamiento externo y, finalmente, la eliminación de los mayores gastos públicos.

La experiencia internacional indica que la reforma fiscal empieza a ser viable cuando la sociedad: a) no soporta la inflación; b) desde el momento que el endeudamiento con el exterior es inalcanzable; c) cuando los recursos para hacer frente a las demandas sociales de una sociedad, harta de postergar su mejoramiento, resultan objetivamente insuficientes y no es posible recurrir a otras fuentes de financiamiento que no sea el de las clases privilegiadas, por cierto las últimas a las que se les piden cuentas (al menos en la experiencia histórica de México(RUIZ,2010:19-31) y varios países más de América Latina y el Caribe); d) es capaz de mostrar que los objetivos perseguidos por la reforma fiscal son contradictorios entre sí o significan beneficios desiguales para los diferentes integrantes de la sociedad. Y en ese sentido, en virtud de su desigualdad, tendrán una capacidad muy diferenciada para presionar a las autoridades competentes del Estado. Así, frente a la imposibilidad de llegar a un acuerdo final con mayor o menor grado de consenso, los gobiernos prefieren enfrentar la disyuntiva de fomentar el crecimiento desgravando el ahorro, no obstante poner en marcha una cierta regresividad o bien colocar barreras al comercio exterior, aunque esto implique retrasar el crecimiento económico o bien “sangrar” recursos provenientes de algún monopolio público (hidrocarburos, materias primas, etc.). Pero, aún en estos casos, la falta de acuerdo puede llevar a un fracaso de una y otra opciones; e) pone en evidencia el importantísimo lugar de las clientelas políticas(SCOTT ANDRETTA,2004:565-598). En efecto la burocracia política estatal y la de los partidos políticos, buscan defender a sus respectivas clientelas y a los grupos de interés o de presión relacionados con ellos (empresarios nacionales, terratenientes, compañías extranjeras, militares, estratos medios urbanos, agricultores y campesinos, etc.), de ahí que, a veces, constituyan complejas constelaciones de intereses sociales opuestos a cualquier intento de modernización y democratización fiscales (ZEPEDA, 2007:9-13). A este punto resulta claro que los intereses particulares de las clientelas prevalecen sobre los generales de la nación, al pretender un tratamiento fiscal privilegiado. Así, los empresarios buscan exenciones a la inversión y otras ventajas fiscales; el capital financiero se manifiesta contrario a que se impongan gravámenes sobre sus rendimientos; las clases medias urbanas exigen que no se cobren impuestos al consumo; las organizaciones sindicales se oponen a los impuestos sobre los salarios y los propietarios rústicos y urbanos se oponen a la contribución territorial. Ante tales circunstancias, resulta una tarea política más bien ardua y de resultados imprevisibles, el organizar una coalición favorable a la reforma fiscal cuyos beneficios y utilidad no es fácil de percibir en el mediano y largo plazos. Por el contrario, ante el débil convencimiento de los promotores gubernamentales de las ventajas de la reforma, prevalecerán los intereses inmediatos y las visiones de corto plazo.

Un **cuarto** lugar, también destacado, lo ocupa el llamado voluntarismo fiscal y la incapacidad de las élites burocráticas para formular, en los tiempos idóneos, las reformas necesarias. La pretensión de llevar a cabo reformas fiscales globales en tiempos breves, difícilmente llega a buen término, con el agravante de impedir por mucho tiempo un replanteamiento más acorde con las posibilidades reales del gobierno en cuestión.

La experiencia internacional indica que las reformas fiscales de mayor éxito son las que reúnen tres características fundamentales: la oportunidad, el pragmatismo y la gradualidad. Los reducidos recursos administrativos y la irresponsabilidad fiscal ocupan también un lugar destacado. Se puede dar el caso que una iniciativa reformista llegue a término desde el punto de vista estrictamente formal; pero que, en la práctica, fracase vistosamente por la conjugación de una o varias de las siguientes circunstancias: la desconfianza de los aparatos burocráticos hacia los cambios fiscales; la incapacidad administrativa para recaudar los nuevos impuestos; la ineficiencia de las actividades de inspección y control, y la persistencia de los hábitos rutinarios y corruptos. A estos habría que agregar la ausencia de responsabilidad fiscal por parte de los contribuyentes; los hábitos favorables a la evasión y a la elusión fiscales y la existencia de un “ambiente” social y cultural propicio al incumplimiento de las obligaciones fiscales de todos los estratos sociales, particularmente los de posición económica privilegiada.

Conclusión

Por último, es evidente que para establecer una fiscalidad moderna se requiere el cumplimiento de un conjunto de prerrequisitos, entre los cuales habría que subrayar los siguientes: la existencia de una economía monetaria; alto nivel de alfabetización y una creciente educación formal; una contabilidad empresarial precisa, honesta y confiable; un nivel alto y difuso de legitimidad de las instituciones estatales gracias a su autonomía frente a los poderes económicos y los llamados “poderes fácticos”; un creciente sentido de responsabilidad fiscal por parte de los ciudadanos y contribuyentes; y la existencia de una administración honesta, eficiente y equitativa. Estos requisitos están asociados con el desarrollo económico, social y político y con mecanismos de carácter legal que garantizan la responsabilidad fiscal. En su conjunto estas circunstancias hacen posible la existencia de impuestos directos como el impuesto sobre la renta. En ausencia de tales precondiciones, los gobiernos de los países dependientes y subordinados a la economía internacional dominada por los países centrales, recurren a la tributación indirecta: impuestos no personales sobre el consumo, la venta, el comercio exterior, la propiedad o el rendimiento de los factores de la producción. Desde luego, también hacen uso de los tributos personales con base, no a una evaluación contable de las rentas de una familia o sociedad, sino a través de una estimación o cálculo aproximado.

En otra parte de este escrito señalamos que una reforma fiscal es una política pública. En su larga práctica, las políticas públicas han desarrollado diferentes estrategias para alcanzar las metas que se proponen. En otro momento, un ejercicio relevante podría ser el de estudiar con atención el por qué del triunfo y del fracaso de determinadas experiencias de reforma fiscal (IBARRA, 2011:31-35). Acto seguido, convendría plantearlas bajo las líneas de acción de una política pública, para concluir con un ejercicio de simulación en economía dinámica no lineal para entender bajo qué circunstancias se pueden presentar bifurcaciones que implican otra dinámica económica.

Empero, por encima de cualquier consideración técnica, el éxito de una reforma política está íntimamente vinculada a la voluntad política y a las responsabilidades propias del respeto a la ética republicana (DEL VILLAR, 2006: passim). Quizá el bien público más escaso.

BIBLIOGRAFIA

BIRD, R. M. y OLDMAN, O. (1975), *Reading on Taxation in Developing Countries*, J. Hopkins Press.

BRENNAN, G. y BUCHANAN, J.M. (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge.

_____ (1985), *The Reason of Rules: Constitutional Political Economy*, Cambridge University Press, Cambridge.

BUCHANAN, J.M.(1976), "Taxation in Fiscal Exchange", *Journal of Public Economics*, 6, 1976, en FUENTES QUINTANA, E. (1990), *La Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, Rufino García Blanco

CALDERON RODRÍGUEZ, J.M.(1998), *El federalismo fiscal y las relaciones intergubernamentales en México entre economía y política*, Tesis doctoral no publicada, Facultad de Economía, Universidad Nacional Autónoma de México, México, D.F., México.

_____ (2010), *Estructura impositiva y ciudadanía*, en CALDERON RODRÍGUEZ, J.M. y VADILLO BELLO, A. (Coords.), *Bajo la sombra de Craso. La democracia moderna entre finanzas bárbaras, poderes fácticos y crisis de la representación*, México, UNAM.

DEL VILLAR, S.I.(2006), *Agravios nacionales en la hacienda pública mexicana, 1982-2005*, México, Océano.

FUENTES QUINTANA, E. (1990), *La Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, Rufino García Blanco.

HEAD, J.G. y BIRD, R.M. (1983) "Tax Policy Options in the 80's", en S. CNOSSEN, S. (1987), *Comparative Tax Studies. Essays in Honor of Richard Good*, Amsterdam, North Holland.

HETTICH, W. y WINER, S.(1985), Blueprints and Pathways: The Shifting Foundations of Tax Reform, *National Tax Journal*, vol. XXXVIII, n. 4.

HINRICHS, H. H.(1966), en *A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development*, Harvard Law School,

ELIZONDO MAYER-SERRA, C. (2012), *Con dinero y sin dinero...Nuestro ineficaz, precario e injusto equilibrio fiscal*, México, Debate.

IBARRA, D. (2011), *La tributación en México*, México, UNAM.

MEADE, J. E. (1981), *Estructura y reforma de la imposición directa*, Versión en español de E. Albi, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (Trabajo original publicado en 1978).

RUIZ, R.E.(2010), *Por qué unos cuantos son ricos y la población es pobre*, México, Oceano.

SALIN, P.(1992), *La arbitrariedad fiscal*, Barcelona, Ediciones Internacionales Universitarias, Eiuinsa, S.A.(Trabajo original publicado en 1985).

SCOTT ANDRETTA, J.(2004), ¿Quién se beneficia del gasto social en México?, en GUERRERO, J.P.(Coord.)(2004), *Impuestos y gasto público en México desde una perspectiva multidisciplinaria*, México, Cámara de Diputados/CIDE/Porrúa

SHANZ, G. Von (1876), El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta, en *Hacienda Pública Española* (1970), No.3. Están traducidos los caps. II y III.

SIMONS, H.C. (1938), *Personal Income Taxation*, University of Chicago Press (En *Hacienda Pública Española* (1970), No. 3, Madrid, se encuentran traducidos al español los caps. II y III).

WICKSELL, K.(1896), A New Principle of Justice Taxation, en MUSGRAVE, R.A. y PEACOCK (eds.)(1958), *Classic in the Theory of Public Finance*, Londres, MacMillan.

ZEPEDA PATTERSON, J.(Coord.) (2007), *Los amos de México. Los juegos de poder a los que sólo unos pocos son invitados*, México, Planeta.