

The Center for Migration and Development
Working Paper Series • Princeton University



Servicio de Administración Tributaria de México

by

Jose Luis Velasco
Instituto de Investigaciones Sociales, UNAM

September 2008

CMD Working Paper #08-05k

Servicio de Administración Tributaria de México

José Luis Velasco
Instituto de Investigaciones Sociales, UNAM

A primera vista, el desempeño del Servicio de Administración Tributaria de México (SAT) parece contradictorio, casi enigmático. Al compararlo con sus contrapartes de otros países, el SAT resulta razonablemente eficiente. En 2004 tuvo un costo de recaudación igual a 1.17, es decir que por cada 100 pesos recaudados gastó 1.17. Según ese indicador, que fue ligeramente superior a la mediana (1.02), México se ubicó en la posición número 18 entre los 30 países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE 2007a, 110-111). Desde el punto de vista de los contribuyentes, la administración tributaria tampoco parece excesivamente onerosa. Un tema del estudio anual del Banco Mundial (2008) sobre el clima de negocios en el mundo es qué tan fácil es para las empresas cumplir con sus obligaciones tributarias. En este rubro, México ocupa el lugar número 9 entre los 19 países latinoamericanos considerados. Además, la administración de impuestos en México parece razonablemente íntegra. Según estudios que realiza el propio SAT, de 2003 a 2007 el porcentaje de mexicanos que cree que la corrupción en esa institución es “alta” o “muy alta” pasó del 53.5 al 25.9.

Otros datos, sin embargo, apuntan en la dirección opuesta. En promedio, del 2000 al 2006, los impuestos que recaudó el gobierno federal mexicano fueron equivalentes al 10.4 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB). Esta carga tributaria es una de las más bajas en América Latina y la menor entre los países de la OCDE. En 2001, el propio gobierno calificó al SAT como “uno de los puntos más débiles” del sistema fiscal mexicano (Presidencia de la república 2001). Seis años después, para explicar el bajo nivel de recaudación tributaria, el presidente de la república señaló, entre otros, los siguientes

problemas: “las planeaciones fiscales agresivas de las grandes empresas... una regulación excesiva y en algunos casos deficiente... desconocimiento por parte de los contribuyentes de los esquemas de tributación que contiene la ley... la complejidad innecesaria del cálculo de los impuestos y... la poca transparencia de los mismos”. Como se verá más adelante, varios de estos problemas —aunque obviamente no todos— pueden ser atribuidos a la administración tributaria.

El presente trabajo tiene dos propósitos: proponer una valoración equilibrada del desempeño del SAT, desde el punto de vista de su contribución al desarrollo nacional, e identificar las causas institucionales de ese desempeño.¹ Pero como los factores institucionales jamás operan en el vacío, habrá que poner atención también a la forma en que las reglas y procedimientos del SAT se insertan en su contexto socioeconómico, así como los desafíos y oportunidades que resultan de esa inserción. De hecho, un argumento central del trabajo es que los problemas del SAT se deben no tanto a carencias intrínsecas de su diseño institucional, sino a la manera en que enfrenta dos problemas estructurales de la sociedad mexicana: la informalidad y la desigualdad.

Este análisis es importante no sólo para entender mejor a una institución tan grande y compleja como el SAT. Como dijo un clásico de la sociología fiscal, “el presupuesto es el esqueleto del estado, desvestido de toda engañosa ideología” (Goldscheid 1958). La tributación no sólo afecta decisivamente al estado: también contribuye a estructurar las relaciones entre éste y los ciudadanos, y tiene consecuencias importantes para la evolución de la economía y la sociedad en su conjunto.

Hay una abundante literatura sobre la tributación y, en menor medida, sobre la

¹ Por las razones que se explican en la sección 2, este trabajo sólo analizará la parte del SAT que tiene que ver con los impuestos internos. Es decir, dejará fuera el tema de las aduanas.

administración tributaria. El texto que sigue se apoya en ella. Pero hay muy pocos estudios sobre el SAT como institución, es decir, sobre sus aspectos organizativos, sus procedimientos, sus recursos, sus estrategias, su gobierno interno, etc. Para analizar estos aspectos se recurrió a los numerosos informes oficiales sobre la materia y se realizaron casi veinte entrevistas con personal directivo del SAT y con personas que interactúan con él.

El texto comienza con una rápida revisión de la tributación en México, seguida de una descripción también sintética del diseño institucional del SAT. Las dos últimas secciones analizan su desempeño y le asignan valores para el análisis comparativo.

1. Impuestos en México

El dato más significativo sobre los ingresos tributarios en México es su pequeñez. Para ponerlo en perspectiva, el cuadro 1 presenta la carga tributaria promedio de 19 países latinoamericanos en el período 2000-2006.

**Cuadro 1. Ingresos tributarios del gobierno central (% del PIB)
2000-2006**

Posición	País	Carga tributaria 2000-2006	Posición	País	Carga tributaria 2000-2006
1	Uruguay	16.5	11	Colombia	11.8
2	Chile	15.7	12	Argentina	11.3
3	Nicaragua	15.6	13	El Salvador	11.2
4	Brasil	15.3	14	Paraguay	10.6
5	Honduras	14.7	15	México	10.4
6	Perú	14.4	16	Ecuador	10.3
7	Bolivia	13.6	17	Guatemala	10.1
8	Rep. Dominicana	13.0	18	Panamá	8.7
9	Costa Rica	12.9	19	Haití	7.3
10	Venezuela	12.8		<i>Mediana</i>	<i>12.8</i>

Fuente: ILPES-CEPAL, sobre la base de información oficial.

Con una carga tributaria de 10.4, sensiblemente menor a la media regional, México se ubicó en la posición número 15, por debajo de varios países con menor riqueza por persona.² El único país latinoamericano en el que es mayor la distancia entre la carga

² La carga tributaria de México es, con mucho, la menor de la OCDE (2007), cuyo promedio fue 27.5 en

tributaria real y la que se esperaría por su nivel de desarrollo económico es Argentina. Además, México fue el único país cuyos impuestos, como porcentaje del PIB, disminuyeron en el período 2000-2006. Mientras que el promedio regional aumentó del 11.7 al 12.4, la carga tributaria de México bajó del 10.5 al 9.6.

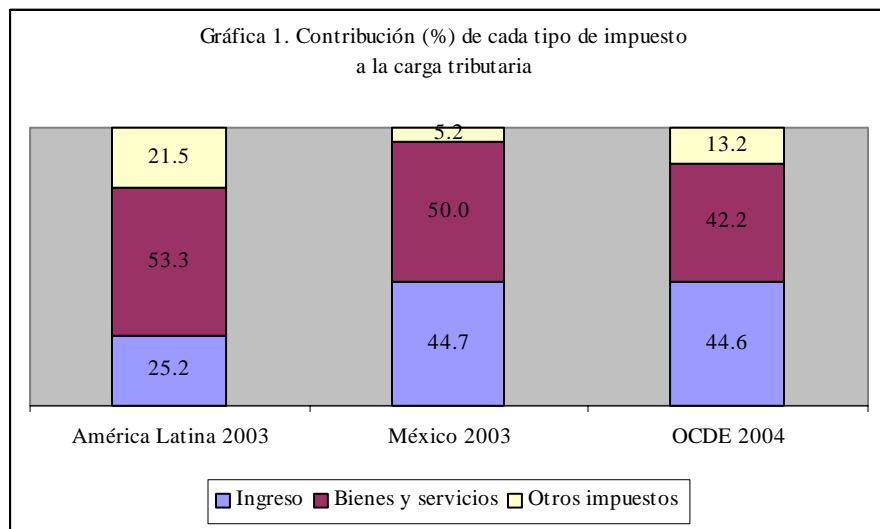
La carga tributaria de México difiere de la del promedio de América Latina no sólo en su tamaño sino también en su composición (ver gráfica 1). Un rasgo común entre México y el resto de la región, compartido por la mayoría de los países poco desarrollados, es la gran importancia de los impuestos a las ventas. Pero en México aún tienen mayor peso los impuestos al ingreso, que en 2003 representaron el 4.9 por ciento del PIB (comparado con el 3.4 % en el promedio de América Latina). Con respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), la relación se invierte: en México representó el 3.7 por ciento del PIB, significativamente menos que en el promedio regional (5.3).³ En cambio, los “otros impuestos” contribuyen muy poco a la carga tributaria mexicana; la diferencia más fuerte está en los impuestos al comercio internacional, que en México aportaron menos del 0.4 por ciento del PIB, comparado con el 1.6 en el promedio regional. Esta diferencia es una consecuencia de la velocidad y amplitud que ha tenido la apertura económica en México. En síntesis, un mayor impuesto al ingreso, un IVA más reducido y una menor imposición al comercio internacional distinguen a México del conjunto de América Latina.

Los dos gravámenes más importantes en el sistema tributario mexicano son el Impuesto sobre la renta (ISR) y el Impuesto al valor agregado (IVA). De 2000 al 2007, juntos aportaron el 88.1 por ciento de todos los ingresos tributarios del gobierno federal. De los dos, el más importante es el ISR, que durante el mismo período generó el 49.5 de los

2004.

³ La diferencia se explica no tanto por las tasas del IVA sino por la base a la que se aplican. En México subsisten importantes excepciones (sobre todo a alimentos y medicinas).

ingresos tributarios, mientras que el IVA contribuyó con el 38.6.

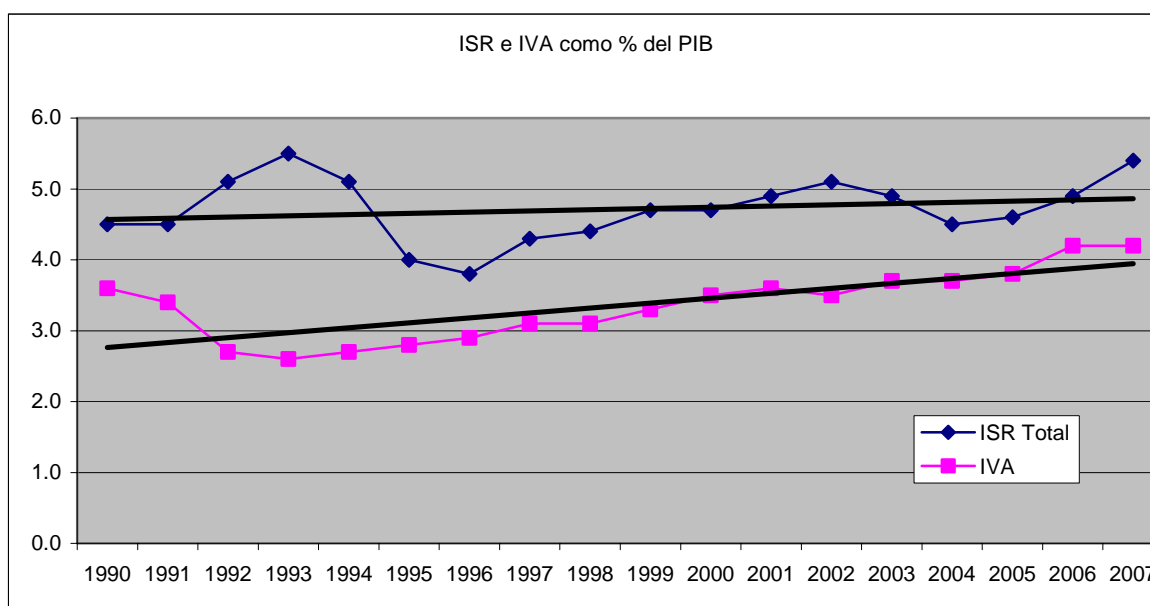


Fuente: para la OCDE (OCDE 2008), para América Latina CEPAL (2006) y para México (ILPES-CEPAL).

La gráfica 2 muestra cómo ha evolucionado a partir de 1990 el rendimiento de ambos impuestos (medido como porcentaje del PIB). Ambos registran una tendencia al alza, pero la evolución del ISR ha sido más accidentada. La caída de éste en 1995-96 se explica obviamente por la crisis económica que el país vivió en esos años. La de 2002-2004 probablemente se debe, al menos en parte, a la reducción de las tasas: entre 2001 y 2007, la tasa máxima para personas físicas y la de personas morales se redujeron paulatinamente hasta llegar a 28 por ciento (en 2001 eran de 40 y 35 por ciento, respectivamente). La propuesta de reducir las tasas, inspirada en la “economía de la oferta”, ha tenido gran influencia en muchas partes del mundo. El argumento es que al reducirse el peso de los impuestos que un contribuyente debe pagar, se reduce también el beneficio que podría obtener mediante la evasión. Así, paradójicamente, la baja de tasas eleva la recaudación y reduce los costos de la administración tributaria.⁴ Además, buscando atenuar la evasión y la elusión del ISR, el gobierno mexicano ha recurrido a un gravamen mínimo (el Impuesto al

⁴ El argumento se apoya en la llamada “Curva de Laffer”. Para una discusión de la aplicación de la propuesta a los países en desarrollo, ver Gandhi, et al (1990).

activo, sustituido en 2008 por el Impuesto empresarial a tasa única, IETU).⁵ Sin embargo, en 2004, según un estudio académico patrocinado por el SAT, la tasa de evasión del ISR seguía siendo muy alta (32 %), mucho mayor que la del IVA (20.2 %) y equivalente a más de 2 por ciento del PIB (Samaniego Breach et al 2006, 145-146).



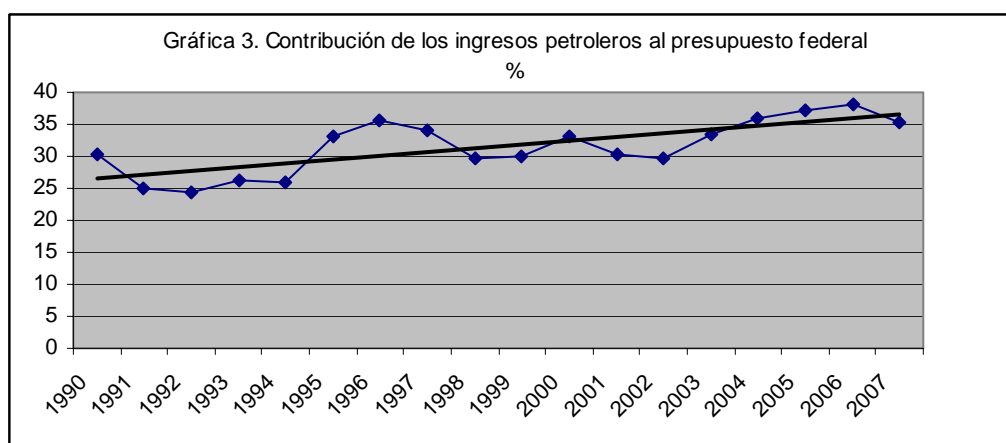
Fuente: SHCP. “Ingresos presupuestarios del sector público”.

El crecimiento del IVA es mucho más firme. La aceleración que se nota a partir de 1996 se explica, en buena medida, por el aumento de la tasa general, que en 1995 pasó del 10 al 15 por ciento. A partir de ahí, la distancia que lo separa del ISR se ha ido reduciendo sostenidamente. Entre 2001 y 2003 el gobierno federal intentó, infructuosamente, establecer una tarifa de IVA del 15 por ciento para todas las enajenaciones de bienes y servicios. Esto implicaba eliminar la tasa de cero por ciento para alimentos y medicinas, así como la exención a libros, revistas y otros bienes y servicios (pero manteniendo una tarifa reducida, del 10 por ciento, en la frontera norte y conservando, “por razones técnicas”, la

⁵ El IETU grava con una tasa del 17.5 por ciento los ingresos totales de las personas físicas y morales procedentes de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (Ley del IETU, artículo 1). Si el pago por ISR es menor que el IETU, el contribuyente sólo paga por concepto de IETU la diferencia entre ambos; si es mayor, sólo paga el ISR.

exención de varias transacciones financieras). Según las estimaciones del gobierno, la reforma habría aumentado el rendimiento del IVA en casi 1.5 por ciento del PIB, con lo cual este impuesto prácticamente habría igualado al ISR.⁶

La persistente debilidad de los ingresos tributarios en México ha sido compensada por los recursos de origen petrolero. La gráfica 3 muestra cómo han contribuido estos recursos a los ingresos presupuestarios del gobierno federal a partir de 1997. Aunque con fluctuaciones, debidas sobre todo a variaciones en los precios internacionales, la tendencia es clara: las finanzas públicas mexicanas han incrementado su dependencia del petróleo. En todo el período 2000-2007, el petróleo contribuyó con 34.7 por ciento de los ingresos presupuestarios federales. Los recursos petroleros han funcionado no sólo como un remedio para la debilidad tributaria. En la práctica, han sido también una causa de esa debilidad: gracias a ellos el estado puede prescindir de los impuestos, hasta cierto punto, sin caer en una grave crisis; por lo tanto, han hecho menos urgente la necesidad de fortalecer el sistema tributario.



Fuente: SHCP. "Ingresos presupuestarios del sector público".

⁶ Aparte de los conflictos políticos, una razón fundamental del fracaso de la reforma fue su impopularidad: la mayoría de los ciudadanos creía que beneficiaría más a los ricos y perjudicaría más a los pobres y a los trabajadores (ver Velasco 2008).

La peculiar organización del federalismo fiscal también ha contribuido a la debilidad de los ingresos tributarios. Como en toda federación, los estados mexicanos (y, en menor medida, los municipios) tienen formalmente amplias potestades tributarias. Sin embargo, a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNFC, establecido en 1979), las autoridades estatales han cedido al gobierno federal casi toda la autoridad para cobrar impuestos; a cambio, la federación se compromete a transferirles una parte de los recursos recaudados.

Según datos oficiales, en 1991 los gobiernos estatales y municipales (incluyendo el del Distrito Federal) ejercían sólo el 34 por ciento del gasto público; en 1992, esa proporción se incrementó bruscamente y continuó creciendo hasta llegar a cerca del 60 por ciento en 2006 (SHCP 2007, 12). A primera vista, este cambio parecería decisivo. Hay que notar, sin embargo, que en gran parte se debe a que la federación transfirió a los estados la administración de recursos que antes ella ejercía directamente, especialmente en educación básica y salud. En 2006, por cada 10 pesos que la federación transfirió a los estados, 6 correspondieron a “aportaciones”, es decir, recursos destinados a un fin predeterminado que los estados no pueden modificar; y sólo 4 correspondieron a “participaciones”, que los estados pueden gastar libremente. La situación es parecida si uno la observa no desde el punto de vista del gasto sino de los ingresos: del ingreso total que los gobiernos estatales tuvieron de 2002 a 2006, 87.8 por ciento provino de aportaciones o participaciones federales y sólo 2.5 por ciento correspondió a impuestos propios.⁷ Las consecuencias de esta situación son fáciles de observar: los estados dependen de las transferencias federales y tienen poco interés en cobrar sus propios impuestos, mientras que la federación casi

⁷ La situación de los municipios es parecida. Aparte de que ejercen una fracción muy pequeña del gasto público total, dos terceras partes de sus ingresos durante el período 2002-2006 fueron transferencias de la federación; sólo un décimo correspondió a impuestos propios (INEGI 2007a).

monopoliza esta facultad. Se pierde así la oportunidad de que las autoridades locales desarrollen sus propias administraciones tributarias y contribuyan al fortalecimiento y diversificación del sistema tributario nacional.

La disponibilidad de recursos petroleros y las deficiencias del federalismo fiscal limitan, por así decirlo, la voluntad recaudatoria del estado mexicano. A esto se suman dos factores muy poderosos, que reducen los alcances prácticos de las acciones que se derivan de esa menguada voluntad: la informalidad y la desigualdad. En diversas ocasiones el gobierno federal ha lamentado los efectos de la economía informal, afirmando por ejemplo: “en México la evasión fiscal se realiza en diversas formas, entre ellas la de un amplio mercado informal, la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de facturas” (Presidencia de la república 2007). El argumento es que la informalidad reduce los ingresos tributarios del estado y vulnera la equidad horizontal del sistema: agentes económicos con niveles similares de ingresos pagan o no pagan impuestos dependiendo de si están en la economía formal o en la informal. En un aparente círculo vicioso, la exención tributaria que de facto existe para la economía informal estimula el crecimiento de este sector.

Según estimaciones de la Organización Internacional del Trabajo (OIT 2006), en 2005 el 42.6 por ciento del empleo urbano en México se encontraba en el sector informal.⁸ A primera vista, el potencial recaudatorio de este sector puede parecer muy grande. Buscando aprovecharlo, en 2007 el gobierno promovió la aprobación de un “impuesto contra la informalidad”, que debe funcionar como un auxiliar del impuesto al ingreso (ISR).⁹ Sin embargo, como lo apuntó un estudio de la OCDE sobre México, en realidad el

⁸ Con una nueva metodología, la OIT (2007, 16) estima cifras más altas: 54.8 % en 2005 y 53.9 % en 2006.

⁹ El congreso lo aprobó con un nuevo nombre (“Impuesto sobre los depósitos en efectivo”). Su principal

sector informal “puede no tener un gran impacto directo en los ingresos tributarios, debido a que la mayor parte de él parece estar relacionado con microempresas y con empleo poco calificado o de bajos ingresos” (OCDE 1999, 89). Un problema fundamental es que la economía informal se debe a muchas causas, varias de las cuales no están relacionadas con los impuestos. Además de ser una vía para evitar las obligaciones tributarias, la participación en el sector informal también es una forma de evadir otras regulaciones gubernamentales (sobre seguridad social, salarios, salubridad, etc.) y ahorrar costos puramente económicos (en instalaciones y edificios, en servicios como electricidad y agua, etc.). Es precisamente gracias a estas evasiones y ahorros que la economía informal puede ofrecer productos de bajo costo a los sectores más pobres. Frente a estos factores, que siguen su propia y poderosa lógica económica, la administración tributaria tiene muy poca influencia. Así, como se verá más adelante a propósito del padrón de contribuyentes, la informalidad no es simplemente una consecuencia de la tributación excesivamente complicada o ineficiente; es más apropiado verla como un obstáculo muy serio a la expansión y profundización del sistema impositivo.

Por su nivel de desigualdad en el ingreso, México es un país típicamente latinoamericano, es decir muy desigual. Para el período 2000-2006, tuvo índice de Gini promedio igual a 0.52, lo que lo ubicó como el sexto más desigual de 18 países latinoamericanos (CEPAL 2008). El cuadro 2 presenta una estimación oficial de cómo se distribuyen, por deciles de ingreso, los dos principales gravámenes y la recaudación total de impuestos federales internos. Pero debe enfatizarse desde el inicio que, comparada con estimaciones parecidas, ésta da una idea muy optimista de la progresividad del sistema

objetivo es gravar con una tasa del 2 % los depósitos en efectivo superiores a 25,000 pesos hechos a las cuentas bancarias de una misma persona durante un mes. El nuevo impuesto comenzó a funcionar en julio de 2008.

tributario.¹⁰ Por lo demás, calcular la incidencia de los impuestos es una tarea complicada; un cambio pequeño en los supuestos fácilmente modifica el resultado final.

Cuadro 2. Incidencia del ISR e IVA por deciles de ingreso. 2004

Decil	Ingreso (%)	Contribución a la recaudación de ISR	Incidencia ISR	Contribución a la recaudación IVA	Incidencia IVA	Contribución a la recaudación total de impuestos internos
I	1.1	0.7	7.9	0.7	1.5	0.65
II	2.5	1.6	10.9	1.6	1.9	1.46
III	3.5	2.7	13.6	2.5	2.3	2.46
IV	4.5	3	13.4	3.2	2.6	2.99
V	5.7	5.1	16.4	4.2	2.4	4.5
VI	7.0	6	17	5.6	2.9	5.79
VII	8.7	7.5	17.8	7.4	3.2	7.51
VIII	11.5	10.6	19	10.2	3.3	10.45
IX	15.9	15.6	20.1	16.3	3.8	16.35
X	39.6	47.3	24.5	48.2	4.5	47.84
Total	100	100	20	100	3.6	100

Nota: el ISR es sólo el de personas físicas; la incidencia es la proporción de su ingreso que cada decil paga como impuesto.

Fuente: para el ingreso, Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares, ENIGH, 2005; para todas las otras columnas, SHCP (2006, 287, 303, 310 y 317), a partir de datos de la ENIGH 2004.

El ISR parece mucho más progresivo, pues la proporción de recursos que extrae de las personas crece a medida que se pasa de un decil de ingreso a otro (excepto del tercero al cuarto). Esto no es sorprendente: desde sus orígenes, el impuesto al ingreso fue concebido como una institución redistributiva. En cambio el IVA parece muy poco progresivo, y sin duda sería peor si se eliminara la tasa cero a alimentos y medicinas. Según la última columna del cuadro, los saltos importantes en la recaudación total ocurren entre los deciles octavo y noveno y, sobre todo, entre éste y el décimo. Que cada uno de los cinco primeros deciles contribuya con menos del 5 por ciento de la recaudación no es sorprendente: de acuerdo con la estimación oficial, 47.2 por ciento de los mexicanos son pobres y por lo

¹⁰ Según Hernández Trillo et al. (2000, 13), la incidencia del IVA es marcadamente regresiva: colecta el 11.4 % del ingreso del decil más pobre, pero sólo el 6.5 % del decil más rico. Según Revilla y Zamudio (2001, 10) el IVA es prácticamente neutro: colecta entre el 3.5 y el 3.7 % del ingreso de cada decil. Ambas estimaciones se basan en la ENIGH del año 2000. Las de Martínez-Vázquez (2001) son cercanas a estas dos.

tanto tienen muy poca capacidad para pagar impuestos (CONEVAL 2006, 9).

Tampoco debe sorprender que el último decil parezca contribuir con casi el 48 por ciento de los impuestos. Según la primera columna del cuadro 2, el decil más rico tiene un ingreso superior al de los primeros siete deciles y la mitad del octavo juntos. En otras palabras, el 10 por ciento más rico de la población tiene un ingreso superior al del 75 por ciento más pobre. Es en ese decil, por lo tanto, donde se concentra la verdadera capacidad para pagar impuestos, donde están los ciudadanos que pueden ceder al estado una parte considerable de su ingreso sin caer en la pobreza o la miseria. El gravamen que realmente tendría capacidad para extraer esos ingresos es, obviamente, el ISR; en cambio, un impuesto universal al consumo está sujeto a la capacidad de pago de los sectores más pobres. El problema es que, como se mencionó arriba, las tasas de ISR se han vuelto menos progresivas. En 2008, la tasa más alta (28 %) se aplica a los ingresos superiores a los 392,842 pesos anuales, aproximadamente 37,500 dólares (artículo 177 de la Ley del ISR). Salta a la vista que, al gravar con la misma tasa a quienes ganan 400 mil pesos en un año que a quienes ganan 400 mil pesos en una semana o incluso en un día, se ignoran en la práctica las grandes diferencias en la capacidad de pago que hay dentro de este grupo de ingreso y se pierden los recursos adicionales que el estado podría extraer de él. A esto hay que agregar, obviamente, las dificultades que (como se verá en la sección 4) enfrenta la autoridad cuando intenta cobrar los impuestos que los sectores altos deben pagar según la legislación actual.

La carga tributaria en México es demasiado liviana; han crecido los impuestos al consumo, aunque todavía siguen siendo ligeramente menores que los impuestos al ingreso; los recursos petroleros compensan, al menos en parte, las debilidades del sistema tributario; las autoridades federales prácticamente monopolizan la capacidad para cobrar impuestos; la

informalidad y la desigualdad ponen serios obstáculos a la expansión del sistema tributario: esos son los principales componentes del contexto en el que está inserto el SAT. El siguiente paso es observar cómo esta institución se organiza para actuar en él.

2. Diseño institucional del SAT

Según una frase muy citada, en todas partes pero en especial en los países en desarrollo “la administración tributaria *es* la política tributaria” (Casanegra de Jantscher 1990, 179). La razón es sencilla: es fácil imaginar o copiar las reglas formales de un sistema tributario moderno y eficiente, pero es mucho más difícil construir el aparato encargado de hacerlas cumplir. La estructura de la autoridad tributaria mexicana —su tamaño, sus recursos, su complejidad— parece congruente con la importancia de su misión.

El SAT es una institución grande y compleja. En él trabaja aproximadamente uno de cada veinte empleados del gobierno federal.¹¹ Su presupuesto de 9,600 millones de pesos en 2008 fue equivalente al 1.6 por ciento de todo el presupuesto del gobierno federal y a casi la tercera parte del de la Secretaría de la Defensa Nacional. El SAT es también la principal fuente de ingresos del gobierno mexicano. En 2005, por ejemplo, los recursos tributarios constituyeron el 57 por ciento de los ingresos ordinarios del gobierno federal. El SAT administró el 95 por ciento de esos ingresos tributarios. En total, los impuestos administrados por el SAT aportaron el 54.7 por ciento de los ingresos ordinarios del gobierno federal (ASF 2007, 27).¹²

El SAT es complejo no sólo por su tamaño sino también por su organización y por la naturaleza de sus funciones. Sus actividades están regidas por una voluminosa legislación, entre la cual destaca el Código Fiscal Federal (CFF), que establece los derechos

¹¹ En 2006, según datos oficiales, el gobierno federal tenía en total 672,503 empleados (INEGI 2007b).

¹² Además, el SAT por ley también debe administrar parte de los ingresos no tributarios (derechos, aprovechamientos, etc.).

y obligaciones de los contribuyentes, las facultades de las autoridades fiscales, las infracciones y delitos fiscales, y los procedimientos administrativos en materia fiscal. Le siguen en importancia la Ley del SAT, la Ley aduanera y las leyes sobre los impuestos (ISR, IVA, IETU, etc.). Pero para esta investigación también son muy importantes las normas de carácter más procedimental, como el Reglamento interior del SAT y el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera. Además, hay que tomar en cuenta una serie de leyes relacionadas, como la del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y la Federal de Derechos.

Según la Ley del SAT, éste es “un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”. Formalmente tiene el estatus de lo que en la literatura comparada se conoce como “agencia semiautónoma de ingresos”: tiene “autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto” y “autonomía técnica para dictar sus resoluciones”; y se encarga de cobrar tanto los impuestos interiores como los de comercio exterior. Sus tres principales responsabilidades son: aplicar la legislación fiscal y aduanera; fiscalizar a los contribuyentes para verificar que cumplan con esta legislación; y promover que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones. Sin embargo, siempre que es posible este texto no toma en cuenta a las aduanas. Como ya se anotó, los impuestos al comercio exterior tienen un peso marginal en la carga tributaria mexicana. Además, las aduanas desempeñan también funciones de vigilancia y control de las fronteras, notablemente distintas a las estrictamente tributarias. Por esa razón, en muchos países, entre ellos algunos de los más poderosos (como Estados Unidos y Francia), las dos funciones están a cargo de organismos diferentes.¹³ Pero incluso en muchos de

¹³ En Estados Unidos, el servicio de aduanas está ubicado en el Departamento de Seguridad Interna. En Francia, tanto la Dirección General de Aduanas como la Dirección General de Impuestos pertenecen al

aquellos en los que están formalmente unificadas, “las operaciones de aduanas no están realmente integradas con las de la administración de impuestos” (Kidd y Crandall 2006, 44). También para facilitar el análisis comparativo, hay que anotar que el SAT no se ocupa de las contribuciones de seguridad social, que son administradas por una organización diferente.

La definición más amplia de las facultades de la autoridad fiscal está en el Código Fiscal Federal, que las agrupa de esta forma: a) asistencia al contribuyente, para ayudarlo a cumplir voluntariamente con sus obligaciones, proporcionarle toda la información necesaria y facilitarle los trámites; b) comprobación, que implica realizar las auditorías y revisiones necesarias para verificar que los contribuyentes efectivamente cumplan con sus obligaciones; c) “determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como... imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales”; d) “investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal”.

El SAT administra casi todos los impuestos federales, excepto el especial sobre producción y servicios (IEPS) de gasolinas y diesel, el de tenencia y uso de vehículos, el de automóviles nuevos (ISAN) y el de rendimientos petroleros. De todos ellos, los únicos realmente importantes, por su rendimiento, son los que gravan al petróleo y sus derivados. El ISAN y el impuesto sobre tenencia y uso de vehículos son recaudados por los estados, con los que el SAT ha celebrado convenios de colaboración administrativa.

El SAT fue fundado en julio de 1997, aunque la ley que le dio origen fue aprobada en 1995. Hasta entonces, la administración tributaria estaba ubicada en la Subsecretaría de

Ministerio de Presupuesto, pero están claramente separadas. En cambio, en Inglaterra ambas funciones comenzaron a integrarse en 2005, constituyendo una nueva organización (Ingresos y Aduanas). En España, que es una referencia muy importante para México, las dos funciones están formalmente unificadas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ingresos de la Secretaría de Hacienda. La fundación se inspiró en lo que un entrevistado denominó “un movimiento a nivel mundial muy interesante” con dos componentes: la escisión de la administración autoritaria del resto del ministerio de finanzas y su constitución como una entidad semiautónoma; y la integración de los impuestos internos y externos. Según un entrevistado, “el referente más inmediato” fue España, cuya Agencia Estatal de Administración Tributaria fue creada en 1992. Pero este “movimiento mundial” ha sido especialmente visible en los países pobres, sobre todo en Africa y América Latina.¹⁴ Los objetivos explícitos de esta propuesta son: incrementar la recaudación, mejorar los servicios a los contribuyentes, flexibilizar la política de personal, constituir a la administración tributaria como un “enclave” de eficiencia y atenuar su politización (Kidd y Crandall 2006, Taliercio 2004).

Al compararlo con sus similares de otros países, el SAT resulta poco autónomo. El secretario de hacienda tiene una influencia muy fuerte, sobre todo por su participación en la Junta de Gobierno. La mayor parte del presupuesto del SAT se determina conforme a los mismos criterios que el del resto de la administración pública.¹⁵ El SAT tiene una escasa capacidad para definir sus propias políticas de recursos humanos y no está autorizado a contraer deudas (Kidd y Crandall 2006, Taliercio 2004). Según una encuesta realizada por el FMI, los propios líderes del SAT parecen pensar que la creación formal del organismo tuvo un impacto modesto sobre varios componentes importantes de la administración tributaria. Los efectos más fuertes se registraron, según ellos, en la automatización, los

¹⁴ Bolivia y Perú estuvieron entre los primeros en adoptar este modelo. Su mejor formulación académica es la de Jenkins (1994). Para una evaluación comparativa de sus resultados, véase Kidd y Crandall (2006) y Taliercio (2004).

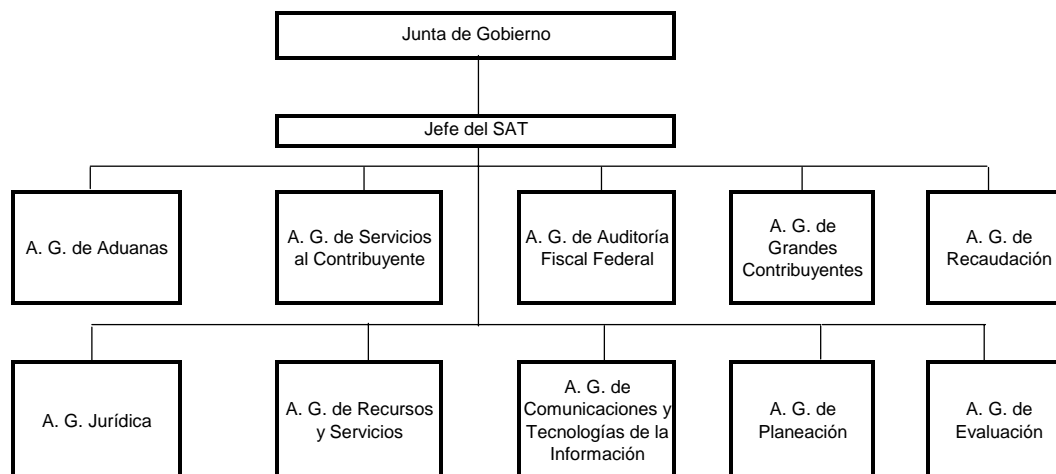
¹⁵ Hay dos excepciones: la Ley del SAT establece una serie de rubros (mejoramiento de la atención al contribuyente, automatización, entre otras) para las cuales se debe asignar a la institución un presupuesto adicional, que variará según los “esfuerzos de productividad y eficiencia” que realice; también la autoriza a conservar hasta el 25 % del presupuesto que no haya ejercido en un año para crear una “reserva de contingencia”.

servicios al público y la confianza del público; los más débiles, en el monto de los recursos tributarios y en la simplificación de las leyes, reglas y procedimientos (Kidd y Crandall 2006, 91). Los empleados del SAT tampoco parecen haber sentido un gran cambio; como lo expresó un entrevistado: “seguíamos teniendo los mismos derechos y obligaciones; el sueldo no nos lo aumentaron ni nos disminuyeron, ni nada; realmente se creó el SAT pero sin afectar a los trabajadores”. Algo que sí está fuera de duda es que la creación del SAT reforzó la identidad colectiva de este organismo y le dio un carácter propio, reconocido tanto por sus miembros como por muchos agentes con los que interactúa (empresarios, consultores, legisladores, funcionarios).¹⁶

La figura 1 muestra los puestos directivos del SAT. La Junta de Gobierno y la jefatura son los principales órganos en los que se corporifica su autonomía (pero también su dependencia). Entre las principales atribuciones de la junta están: aprobar los programas y presupuestos del SAT, su estructura básica, los informes generales y especiales que le presente el jefe del SAT, el Programa Anual de Mejora Continua y el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera. Tiene siete miembros: el secretario de hacienda (que la preside), tres funcionarios de esa secretaría y tres consejeros independientes nombrados por el presidente de la república, dos de los cuales deben ser propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales (un organismo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal). Para fines comparativos, hay que notar que no está prevista la participación de representantes de los contribuyentes. Es evidente que el control de la Junta de Gobierno lo comparten el presidente de la república y el secretario de hacienda (que a su vez es nombrado por el primero), con una participación menor de los gobiernos estatales.

¹⁶ Pero no tanto por el público amplio. Un entrevistado se lamentó: “El SAT como institución tampoco ha logrado posicionarse. Mucha gente no sabe ni siquiera qué es el SAT; seguimos siendo hacienda [por la Secretaría de Hacienda]... la gente no distingue entre SAT y hacienda, no distingue facultades”.

Figura 1. Organigrama del SAT



El jefe del SAT es nombrado directamente por el presidente de la república, pero debe ser ratificado por el senado; en caso de que cometa irregularidades graves, el secretario de hacienda puede proponer al presidente que lo destituya, pero para eso debe tener la aprobación de la Junta de Gobierno. El jefe del SAT tiene amplias atribuciones, entre las que destacan administrar y dirigir al SAT, representarlo legalmente y nombrar y remover a sus funcionarios.

Teóricamente, la administración tributaria puede organizarse por tipos de impuestos, por funciones o por tipos de contribuyentes. El SAT tiene una estructura mixta. Nueve de sus diez unidades administrativas, denominadas “administraciones generales”, están definidas por su función en el “ciclo tributario” o por alguna función auxiliar;¹⁷ una más atiende a un tipo especial de contribuyentes: los grandes. Las cinco administraciones generales que aparecen en primer lugar en la figura 1 son las que se ocupan de funciones esenciales de la administración tributaria: aduanas, servicios al contribuyente, fiscalización, recaudación y grandes contribuyentes. Las principales responsabilidades de la

¹⁷ El ciclo tributario tiene tres funciones principales: servicios al contribuyente, fiscalización y cobro.

Administración General de Aduanas son obvias. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal ejerce la facultad de comprobación de la autoridad tributaria hacia los contribuyentes clasificados como medianos o pequeños; la Administración General de Grandes Contribuyentes hace lo mismo con respecto a los grandes. Hasta finales de 2007, la Administración General de Recaudación desempeñaba lo que el propio SAT califica como “la función primaria de la administración tributaria”: recaudar, es decir, recibir las declaraciones y pagos de impuestos (2007c, 5). Se encargaba además de cobrar los “créditos fiscales” (pagos que los contribuyentes omitieron indebidamente), procesar las devoluciones y compensaciones,¹⁸ integrar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y diseñar las formas fiscales que deben ser llenadas por los contribuyentes. Pero con el nuevo Reglamento Interior del SAT, publicado en octubre de 2007, perdió todas estas atribuciones, excepto una: el cobro de créditos fiscales. En contraste, la Administración General de Servicios al Contribuyente se volvió más poderosa: adquirió la función de recibir las declaraciones de impuestos, recaudar los pagos, integrar y mantener el RFC y definir las formas oficiales.¹⁹

La Administración General Jurídica se encuentra, por así decirlo, entre las unidades esenciales y las auxiliares. Sus dos funciones más importantes son: establecer los criterios de interpretación de las leyes fiscales y aduaneras y representar al SAT en las controversias jurídicas. En ninguna de las dos tiene autoridad exclusiva; las comparte, en diferentes aspectos, con las administraciones generales de Auditoría Fiscal Federal, de Grandes Contribuyentes y de Recursos y Servicios. Las restantes cuatro administraciones generales

¹⁸ Cuando se determina que un contribuyente pagó más de lo que debía, puede solicitar que se le devuelva la diferencia o utilizarla para “compensar” el pago de otros impuestos.

¹⁹ El procesamiento de las devoluciones y compensaciones pasó a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

tienen un papel claramente auxiliar. La de Recursos y Servicios se ocupa, sobre todo, del personal y los recursos de la organización. Las administraciones generales de Comunicaciones y Tecnologías de la Información, de Planeación y de Evaluación tienen funciones obvias.

La manera en que se distribuyen las funciones en los dos máximos órganos de dirección del SAT —la Junta de Gobierno y la jefatura— y la forma en que son nombrados sus titulares sugiere que, en la práctica, la autonomía ha sido un intento por sustraer a la administración tributaria del entramado burocrático de la Secretaría de Hacienda y ponerla más directamente bajo el control del presidente de la república. En ese sentido, se puede decir que la creación del SAT fue una medida centralizadora.

En la estructura administrativa del SAT, la centralización es inequívoca. Según un entrevistado que tiene una larga carrera en la administración tributaria, en 1985 las oficinas tributarias distribuidas en todo el país presentaban tres problemas graves: “las oficinas fiscales federales de hacienda eran un foco muy fuerte de corrupción, pero brutal; ese era el punto fundamental, una alta corrupción, una dispersión de funciones muy fuerte y obviamente unos tramos de control muy grandes para estar controlando estas oficinas”. En los siguientes diez años se tomaron varias medidas, muchas de ellas contrapuestas (por ejemplo, la creación de coordinaciones regionales, la sujeción directa de las oficinas locales a las centrales, el establecimiento de administraciones estatales), pero el problema subsistía. Con el establecimiento del SAT, se optó por una solución radical: la centralización extrema.²⁰ La Ley del SAT afirma que la estructura de este organismo deberá “garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión”. Pero el reglamento

²⁰ Lo curioso es que esto ocurrió mientras el país estaba viviendo un proceso descentralización administrativa y de pluralización política que activó el federalismo, hasta entonces neutralizado por el predominio de un solo partido en todos los niveles de gobierno.

interior establece que, con excepción de unas pocas áreas subordinadas, “las Administraciones Generales y las Administraciones Centrales que de ellas dependan, así como las Coordinaciones, las Administraciones y las Subadministraciones que dependan de éstas, tendrán su sede en la Ciudad de México... y ejercerán sus facultades en todo el territorio nacional”.

La estructura desconcentrada del SAT tiene tres tipos de oficinas. Las más obvias son las 49 aduanas, dos de ellas ubicadas en la Ciudad de México. En segundo lugar están las administraciones regionales: 9 de evaluación y 3 de comunicaciones y tecnologías de información, respectivamente subordinadas a las administraciones generales de Evaluación y de Comunicaciones y Tecnologías de Información. Finalmente, hay 66 administraciones locales de servicios al contribuyente, jurídicas, de recaudación y de auditoría fiscal, cada una de ellas sujeta a la administración general respectiva. En cada uno de los 31 estados y el Distrito Federal hay al menos una de estas administraciones locales. El punto a resaltar es que las oficinas locales y regionales están segmentadas, y cada segmento es directamente responsable ante su correspondiente administración general. En ninguna de ellas hay un organismo que las unifique o coordine.

En su *sociología del impuesto*, Leroy (2002, 47-48) describe un “círculo vicioso burocrático”: “la decisión es formalmente centralizada, para evitar los arreglos negociados fuera de la ley... En la práctica, bien la decisión real es abandonada a los servicios de base, o bien la alta jerarquía se ve inmersa en asuntos ordinarios, que negocia uno por uno con información limitada. La centralización, entonces, desresponsabiliza a los agentes, conforta a los contribuyentes en su sentimiento de que la imposición es arbitraria y deslegitima el impuesto”. La siguiente cita ilustra cómo, a partir de una estructura tan centralizada, los líderes del SAT han confrontado este problema:

Cuando llegué [a una de las administraciones generales], una de mis prioridades fue la comunicación con las locales. Creo que es muy importante; las locales finalmente son quienes operan todo el sistema. Entonces tenemos que estar muy cerca; es muy difícil estar muy cerca, porque es toda la República, son 66 oficinas. Entonces lo que yo he hecho es una serie de cosas, no sólo una. Por ejemplo, cada semana les mandamos información de qué estamos haciendo en las áreas centrales de nuevo o analizando lo que sea. Las locales están agrupadas para estos efectos en zonas; entonces entre ellos se juntan presencialmente o por teléfono, en video conferencia etc., cada dos o tres meses. Y hay trabajos conjuntos [para lo cual] se vienen al centro. Cada área central tiene un canal de atención a las locales. Tenemos reuniones nacionales dos veces al año. Yo tengo videoconferencias cada tres semanas, tengo conferencias telefónicas cada mes, más o menos, o cuando se ofrezca, si es antes. Entonces tratamos de que haya mucha comunicación y lo que hago es que prácticamente todos los lineamientos que sacamos los validamos con la opinión de locales. Eso nos ha fortalecido mucho.

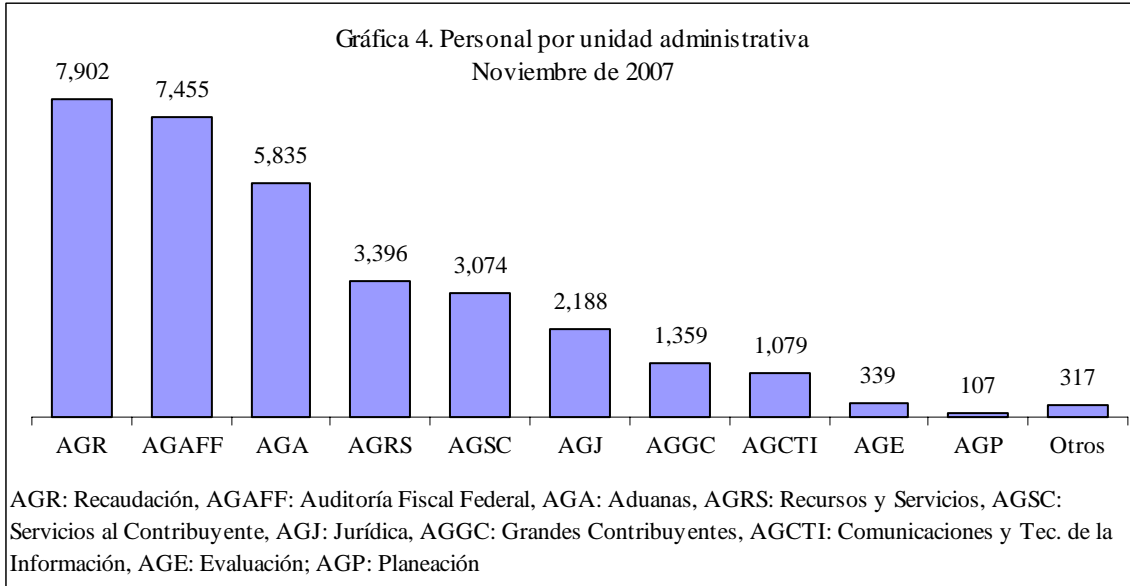
No obstante, esta solución no le parece la óptima:

“A lo mejor no tendríamos que estar todos organizados igualitos, con 66 locales. Servicios al Contribuyente es muy probable que debiera de tener más, para hacer más fácil la vida al contribuyente... Y a lo mejor Auditoría debería de tener menos, y que fueran más como zonas. Esa parte la estamos empezando a analizar. Lo que puedo decir es que en el tema de regionales hay pros y contras, como hay en todo”.

En congruencia con esa estructura centralizada, casi 15 mil empleados del SAT (cerca de la mitad de todo el personal) laboran en la Ciudad de México, aproximadamente 7 mil de ellos en las oficinas centrales y el resto en las locales del Distrito Federal.²¹ La gráfica 4 muestra la distribución del personal del SAT por unidad administrativa. Los datos corresponden a noviembre de 2007, antes de que comenzaran a ponerse en práctica las nuevas disposiciones del reglamento interior.²²

²¹ Datos extraídos de entrevistas con personal de la Administración General de Recursos y Servicios.

²² Los nombres de las unidades administrativas fueron cambiados para ajustarlos a los de la nueva estructura.



Fuente: SAT (información proporcionada mediante el sistema de acceso a la información, enero de 2008).

Se ve el predominio de la Administración General de Recaudación, con casi un cuarto de todo el personal, seguida muy de cerca por la Administración General de Auditoría. Pero, como consecuencia de la reestructuración aprobada en octubre de 2007, probablemente se dé una transferencia de personal de Recaudación hacia Servicios al Contribuyente y hacia Auditoría. Juntas, las cinco áreas que realizan funciones esenciales de la administración tributaria concentran más del 77 por ciento de todo el personal.

De 2000 a 2003 hubo una severa reducción de personal: el total pasó de 39,209 a 32,210. Esto fue parte de una política de recorte de personal aplicada en todo el gobierno federal, por medio de programas de retiro voluntario. En marzo de 2008, el SAT tenía 32,863 empleados, 16 por ciento menos que en el año 2000. Durante este período, no sólo cambió el total de personal, sino también su tipo de contratación. Como lo muestra el cuadro 3, de 2002 a 2008 se perdieron más de 2,000 puestos permanentes (plazas), casi desaparecieron las contrataciones por honorarios (en las que el profesionista no es formalmente un empleado sino un “prestador de servicios independiente”) y crecieron

rápidamente los puestos eventuales. Al preguntársele por qué han aumentado los trabajadores eventuales, un entrevistado que labora en el área de recursos humanos afirmó: “porque no tenemos recursos de plazas federales definitivas... Entonces los consideramos como temporales... pero no es régimen de honorarios, les estamos dando continuidad a sus contratos”.

Cuadro 3. Personal del SAT por tipo de contratación

	2002	2006	2008
Plazas	31,521	26,620	29327
Honorarios	5,675	1,821	102
Eventuales	0	1,638	3434
<i>Total</i>	<i>37,196</i>	<i>30,079</i>	<i>32,863</i>

Fuente: SAT 2008.

Desde que se publicó por primera vez la Ley del SAT en 1995, estaba previsto que éste debía tener un Servicio Fiscal de Carrera (SFC) que lo dotara de “un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, el cual estará sujeto a un proceso permanente de capacitación y desarrollo integral” (artículo 15). Sin embargo, los primeros intentos serios por implantar el SFC se dieron apenas en 1999, cuando la Junta de Gobierno aprobó el estatuto que habría de regirlo. Pero ese estatuto nunca fue publicado. En el año 2000, más de 6 mil funcionarios aprobaron la evaluación de conocimientos para ingresar al SFC, pero el SAT nunca les dio el nombramiento como funcionarios de carrera. Por fin, el estatuto (revisado por la nueva administración) fue publicado en 2003, pero un año después fue sustituido por uno nuevo. La consecuencia de todos estos retrasos es que a mediados de 2008 el SFC todavía se encontraba en su fase preparatoria.²³ Al ser entrevistado, un funcionario que conoce de primera mano el tema, confió en que en el

²³ Esta breve reconstrucción se apoya en las revisiones hechas por la Auditoría Superior de la Federación (ASF 2003 y 2006).

transcurso de 2008 se evaluarían cerca de 600 empleados y se certificarían, por primera vez, entre 100 y 150 funcionarios fiscales de carrera.

Durante la presidencia de Vicente Fox se promovió la súbita adopción de un servicio fiscal de carrera en casi todo el gobierno federal. Gracias a su autonomía, el SAT pudo escapara a ese caótico intento de instaurar una burocracia “weberiana” por decreto. Pero la efectiva creación del SFC sigue siendo una promesa incumplida del SAT. Las principales razones que según la institución justifican este retraso de por lo menos once años son dos: la necesidad de definir correctamente las reglas y las restricciones presupuestarias.²⁴

Al mismo tiempo que fomenta la centralización extrema, el diseño del SAT le impone una serie de mecanismos de vigilancia y rendición de cuentas. Para fines analíticos, los mecanismos de rendición de cuentas se pueden clasificar en tres categorías, según sus receptores. El primer receptor, es “el público”, al cual el SAT debe dar a conocer su programa anual de mejora continua (que debe contener metas sobre once aspectos bien definidos). El segundo es el poder legislativo, en particular las comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas cámaras. El SAT debe hacerles llegar, a través del ejecutivo federal, informes mensuales y trimestrales y un presupuesto anual de gastos fiscales (la cantidad que el fisco deja de cobrar por tasas diferenciadas, regímenes especiales, etc.). Además, el SAT debe enviar directamente a esas comisiones legislativas las aclaraciones y la información adicional que le soliciten. El tercer receptor es el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es decir los gobiernos estatales: a través de la Secretaría de Hacienda, el SAT debe darles a conocer mensualmente el monto disponible para las “participaciones”

²⁴ Ver ASF (2003, 130). Un entrevistado agrega otra razón: la evaluación de funcionarios que se hizo en el año 2000 no era de buena calidad.

de la federación hacia los estados.

Los organismos que están autorizados a vigilarlo son principalmente dos: la Secretaría de la Función Pública, a través del Organo Interno de Control instalado dentro del propio SAT (igual que en los otros organismos federales) y la Auditoría Superior de la Federación (ASF), que es el órgano de fiscalización de la Cámara de Diputados. A partir del año 2001, la ASF ha hecho auditorías anuales muy detalladas al funcionamiento del SAT. Además, igual que toda la administración pública federal, el SAT está sujeto a la legislación sobre acceso a la información.

Finalmente, hay que anotar que el SAT es sólo uno de los miembros, aunque sin duda el más importante, del sistema de instituciones fiscales en México. Entre los otros destacan la Secretaría de Hacienda, especialmente su subsecretaría de ingresos; el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es el tribunal especializado en la materia; la Procuraduría Fiscal de la Federación, ubicada en la Secretaría de Hacienda y encargada de “representar... el interés de la Federación en controversias fiscales”;²⁵ la incipiente Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, creada en 2006, con la misión de “garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal”;²⁶ las comisiones de hacienda y crédito público de las Cámaras de Diputados y Senadores; y el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

3. Desempeño del SAT

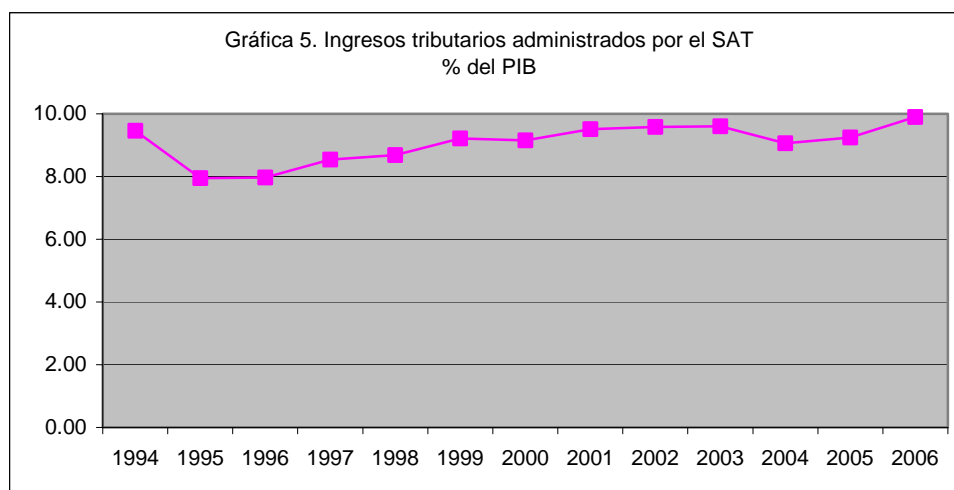
La administración tributaria contribuye al desarrollo nacional en la medida en que efectivamente cumple con su principal responsabilidad, “aplicar la legislación fiscal... con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al

²⁵ Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo 10.

²⁶ Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

gasto público” (artículo 2 de la Ley del SAT). Para valorar esa contribución hay que tomar en cuenta no sólo los resultados que obtiene, sino también los costos en que incurre y los procesos que realiza para arribar a ellos.

El criterio más obvio para valorar los resultados del SAT es su efectividad, es decir, su capacidad para generar ingresos. La gráfica 5 muestra la evolución de los recursos tributarios recaudados por el SAT, como proporción del PIB, en el período 1994-2006. En general, el comportamiento ha sido procíclico, como puede constatarse al comparar esta curva con la del PIB (gráfica A1, en el apéndice). Es decir, las variaciones en los ingresos tributarios recaudados por el SAT se explican, en gran medida, por los vaivenes del ciclo económico. La creación del SAT en 1997 no parece haber modificado esta dependencia.²⁷ La correlación entre la evolución de los impuestos cobrados por el SAT y la del PIB es casi perfecta: 0.995 (ver cuadro A1).



Fuente: SAT 2007a, 79.

Pero para apreciar correctamente la efectividad de la administración tributaria no basta con observar cuánto recauda, sino cuánto deja de recaudar (lo que en la literatura

²⁷ Esto parece justificar una opinión de la Auditoría Fiscal de la Federación: “Finalmente podemos concluir que el SAT al establecerse en 1997 y hasta el año de 2002, aún no ha consolidado una administración mejor de la que realizaba la SHCP a través de la Subsecretaría de Ingresos, por lo que sus áreas de oportunidad son amplias” (ASF 2004, 146).

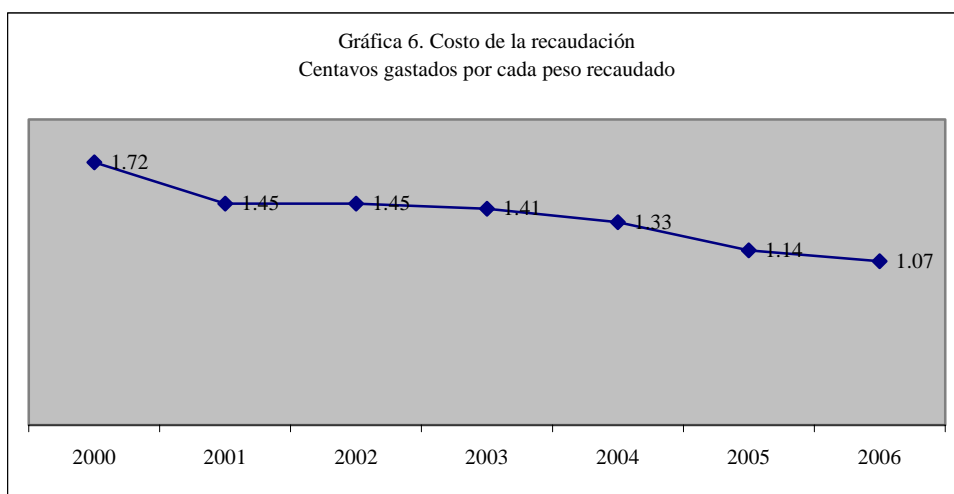
comparativa se conoce como “brecha impositiva”).²⁸ Los únicos estudios sistemáticos sobre el tema han sido patrocinados por el SAT y realizados por instituciones académicas mexicanas. El de Samaniego Breach y otros (2006) es el único que analiza los dos impuestos más importantes (IVA e ISR). Según su estimación, medida en pesos constantes la evasión de estos dos impuestos en 2004 habría sido prácticamente la misma que en 1998 (la diferencia sería menor a 1 %).²⁹ Pero al medirla en puntos porcentuales del PIB, sí se observaría una reducción significativa: de 3.89 a 3.0. El cambio más fuerte habría ocurrido entre 2001 y 2002, con una diferencia de casi 0.7 por ciento del PIB. De cualquier forma, si se toma en cuenta que en 2004 el IVA y el ISR generaron ingresos equivalentes al 8.2 por ciento del PIB, se concluye que por cada 100 pesos que el SAT recaudó por medio de estos impuestos habría dejado de cobrar otros 37.

Al analizar la brecha impositiva no hay que tomar en cuenta sólo los montos totales, sino también la manera en que se distribuyen entre los distintos tipos de contribuyentes. Según el estudio citado arriba, las brechas más pequeñas se registraron en el impuesto a los ingresos de los asalariados (14.8 %) y en IVA (20.2 %); las más altas, en los impuestos a los ingresos personales por arrendamientos y por actividades empresariales (69.6 y 80.3 %, respectivamente); el impuesto a los ingresos de las personas morales tuvo una brecha de tamaño intermedio (26 %). En otras palabras, la autoridad tributaria es más efectiva para gravar los salarios y el consumo general, y menos para los ingresos empresariales; esto tiene obvias implicaciones para la equidad del sistema impositivo.

²⁸ “Una administración tributaria de calidad deficiente puede recaudar grandes cantidades de los sectores fáciles de gravar, como los asalariados, al mismo tiempo que es incapaz de imponer los gravámenes a las empresas y los profesionales. Por lo tanto, el nivel de recaudación es una medida más bien burda de la efectividad de la administración tributaria. Una medición más adecuada es el tamaño de la brecha de cumplimiento, es decir, la brecha entre los ingresos reales y potenciales, y cómo esa brecha varía entre los diferentes sectores de contribuyentes” (Casanegra de Jantscher y Bird 1992, 1).

²⁹ En millones de pesos (a valores constantes de 2003), la evasión total de IVA e ISR habría sido de 222,945 en 1998 y 221,202 en 2004.

El segundo criterio para valorar los resultados del SAT es la eficiencia. La pregunta central es, obviamente, qué tan costosa fue la recaudación. Para eso hay que tomar en cuenta no sólo los costos de administración (lo que gastó la autoridad) sino también los de cumplimiento (los esfuerzos que tuvieron que hacer los contribuyentes). La gráfica 6 muestra el costo de administración, que resulta de relacionar el monto de los impuestos recaudados por el SAT con su presupuesto total. Entre 2000 y 2006, el presupuesto ejercido por el SAT se redujo en un 13.3 % en términos reales (SAT 2007, 104). Pero a pesar de esa reducción, la institución ha sido capaz de mantener el nivel de recaudación, e incluso incrementarlo (como se vio en la gráfica 5). En parte, esto es un efecto de la evolución procíclica que se mencionó arriba: al crecer la economía, los ingresos tributarios se elevan casi automáticamente; y esto es especialmente cierto de los dos impuestos que el SAT administra más fácilmente (el IVA y el ISR de asalariados). No obstante, subsiste el hecho de que entre 2000 y 2006 el SAT fue capaz de generar más ingresos gastando menos recursos.



Fuente: calculado a partir de datos del SAT (2008 y 2007a, 103)

Las dos fuentes disponibles para conocer qué tan costoso resulta para los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias son los informes anuales del Banco

Mundial sobre el clima de negocios en el mundo y las encuestas trimestrales realizadas por el propio SAT. En 2008, el Banco Mundial ubicó a México en un lugar muy bajo con respecto a la facilidad para que las empresas paguen sus impuestos: el 135, de un total 178 economías incluidas.³⁰ Pero en América Latina, el país ocupa una posición intermedia (9 de 19). El principal problema con este indicador es que, además de los costos de cumplimiento, también considera la tasa efectiva de impuestos que las empresas pagan (es decir, el tamaño del pago que deben hacer).³¹ Un indicador parcial que refleja más fielmente los costos administrativos asociados a las obligaciones tributarias es el número de horas que se deben dedicar a ese fin. En México, el promedio fue de 552 horas al año por empresa, lo que lo ubicó en el sexto lugar más malo en América Latina (Banco Mundial 2008).³²

Según las encuestas trimestrales realizadas por el SAT, los gastos administrativos (papelería, asesoría, transporte, etc.) que una persona física tuvo que realizar para cumplir con el pago de impuestos en 2007 fueron equivalentes, en promedio, a 13,226 pesos (aproximadamente 1,230 dólares). La cantidad correspondiente para las personas morales fue de 55,975 pesos (poco más de 5,200 dólares).³³ Los gastos de una persona física fueron iguales a casi ocho meses de un salario mínimo general; los de una empresa, a más de tres años. Calculados en valores constantes, entre 2004 (el primer año para el que hay información) y 2007 esos costos se redujeron en un 10 por ciento para las personas físicas y en un 14 por ciento para las morales (ver gráfica 7). No obstante esta reducción, cuya significancia estadística es difícil de establecer, parece claro que la autoridad tributaria

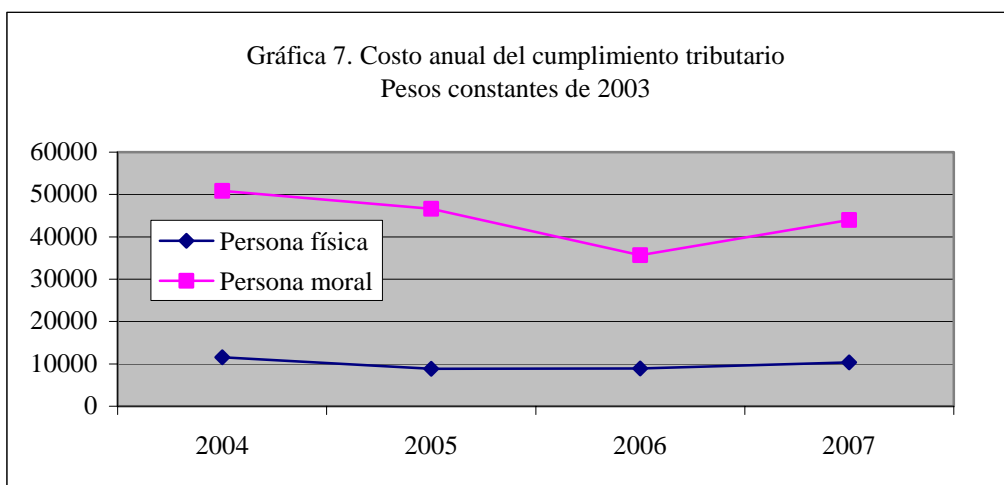
³⁰ Esta posición, sin embargo, es mejor que la de 2007 (140).

³¹ Otro problema, menor para el caso mexicano, es que ese estudio se refiere a los impuestos de todos los niveles de gobierno, no sólo a los federales, que son los que administra el SAT.

³² El mejor lugar fue para Chile (316 horas) y el peor para Argentina (615).

³³ Para calcular las equivalencias se usa una tasa de cambio de 10.7 pesos mexicanos por un dólar estadounidense.

impone costos administrativos muy altos a los contribuyentes mexicanos.³⁴ En palabras de un contador entrevistado para esta investigación: “todo ese mismo conjunto de leyes y de tanto impuesto que hay, y formas que llegan a ser complicadas de interpretar y de llevarlas a cabo para pagar: yo pienso que eso mismo contribuye a que... la gente no pague”. Aquí también hay que tomar en cuenta la equidad, pues es obvio que, como dijo otro entrevistado: “una empresa grande o incluso mediana tiene mas acceso a asesorarse bien, a tener contadores en la empresa, a tener un despacho que los asesora por fuera, y... la persona física esta más desprotegida; pero, en sí, es complicado para los dos.”



Fuente: Informes trimestrales de la SHCP. Los datos fueron deflactados usando el índice de precios implícitos del PIB, según los reporta el INEGI.

En síntesis, el rendimiento de los impuestos que recauda el SAT parece depender más del ciclo económico; pero también es notable que la administración tributaria ha podido manejar una recaudación mayor con un presupuesto decreciente. En cambio, para los contribuyentes mexicanos sigue siendo muy costoso cumplir con sus obligaciones. Pero para evaluar el desempeño del SAT no es suficiente con observar sus resultados finales (cuántos ingresos genera y a qué costo). También se deben tomar en cuenta sus procesos y

³⁴ Los datos del SAT provienen de encuestas telefónicas a contribuyentes, pero aunque las muestras tienen alcance nacional son más bien pequeñas (poco más de 600 personas) y el margen de error reportado es bastante amplio (+/-4 %).

resultados intermedios más importantes.

El padrón de contribuyentes es una herramienta básica de la administración tributaria. Es esencial para que ésta cumpla no sólo su principal función manifiesta (cobrar impuestos) sino también una de sus principales funciones latentes: ayudar al estado a vigilar a la población. A primera vista, según datos reportados por el SAT, el padrón de contribuyentes parece haber crecido espectacularmente, al pasar de 7 a casi 23 millones entre 2000 y 2007. Pero gran parte de ese incremento se explica por un “proceso masivo de incorporación de asalariados” realizado entre 2003 y 2004.³⁵ Este cambio fue predominantemente administrativo, pues antes de él los asalariados ya eran contribuyentes, sólo que no aparecían registrados explícitamente.³⁶ Sin tomarlos en cuenta, el crecimiento acumulado del padrón durante ese período resulta mucho más modesto (21.7 %), y se compone de un fuerte incremento en el número de personas morales (47.1 %) y uno menor en el de personas físicas (19.7 %).³⁷

En 2007, el total de individuos (asalariados y personas físicas) registrados en el padrón era de 22.1 millones. A mediados de 2007, según datos oficiales, la población ocupada en México comprendía 42.9 millones de personas.³⁸ A partir de esos datos se infiere que el padrón de contribuyentes cubría al 51.6 de su universo potencial. Sin duda, muchos factores, entre ellos las deficiencias administrativas y la evasión fiscal, se combinan para producir esta baja cobertura. No obstante, es fácil identificar aquí uno de los efectos más palpables de la economía informal, que como se anotó arriba emplea a entre el

³⁵ Como lo explicó el propio SAT, “a fines de 2003 se contó con la infraestructura de sistemas que permitió su incorporación en la base de datos de contribuyentes, y se reportó en forma separada a partir de 2004” (citado en ASF, 2007, 103).

³⁶ “La incorporación de asalariados se debe más a un principio de control que a la búsqueda de recaudación, ya que este grupo opera con la mecánica de retención por los patrones” (SAT, “Reporte anual 2007”, 10).

³⁷ Ver gráfica A2 en el apéndice.

³⁸ INEGI, “Población de 14 años y más según condición de actividad, ocupación y disponibilidad (Nacional)”.

42 y el 54 por ciento de la población urbana ocupada. Un factor que puede tener un efecto disuasivo para la administración tributaria es el bajo potencial recaudatorio, por lo menos en el corto plazo, de la mayoría de los nuevos contribuyentes. Por ejemplo, según los datos del SAT correspondientes a 2007, los contribuyentes que se incorporaron durante el año previo representaron el 5.5 por ciento de todo el padrón; pero su aportación a la recaudación total fue equivalente a sólo el 1.9 por ciento.

Para mantener un buen nivel de recaudación (y con más razón para elevarlo), la autoridad tributaria debe mostrar a los contribuyentes que es capaz de vigilarlos. Como lo expresó un entrevistado que trabaja precisamente en actividades de fiscalización: “tratamos de crear una percepción de riesgo en los contribuyentes... Difícilmente una administración tributaria va ir a revisar a todo ese universo, no es el objetivo. Se busca, con las pocas o muchas acciones... impactar de manera ilustrativa... y eso sería lo óptimo”. Para eso, es necesario mantener una adecuada “presencia fiscal”, lo cual usualmente se mide como el número de actos de fiscalización como porcentaje del universo de contribuyentes. En el período para el cual se tienen datos, 2001-2007, la autoridad tributaria mexicana reporta haber realizado casi 635 mil actos de fiscalización, para un padrón total promedio (sin asalariados) de poco más de 8.25 millones de contribuyentes. Eso significa 1.1 actos fiscalizadores por cada cien contribuyentes. Para efectos comparativos, hay que anotar que una presencia fiscal de 1.0 por ciento es considerada demasiado baja (Silvani y Baer 1997, 24). Puesto que durante ese período los actos fiscalizadores anuales crecieron menos que el padrón (13 y 17.8 % respectivamente), la presencia fiscal se redujo ligeramente (ver cuadro 4).

Cuadro 4. Indicadores de fiscalización

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Diferencia %
Presencia fiscal (actos de fiscalización)	85151	103965	108209	84200	78243	78595	96189	13.0
Padrón total, sin asalariados (miles de contribuyentes)	7232	7558	7746	8244	8979	9513	8522	17.8
Presencia fiscal (% del padrón)	1.2	1.4	1.4	1.0	0.9	0.8	1.1	
Presupuesto para fiscalización (millones de pesos constantes)		1677.5	1553.2	1691.5	1596.6	1607.1	1556.9	-7.2
Recaudación secundaria (millones de pesos constantes)		17187.5	29184.3	44541.3	37049.2	53273.8	41059.6	138.9
Recaudación secundaria (como % de los ingresos tributarios que administra el SAT)		2.7	4.4	7.0	5.5	7.1	5.1	
Rentabilidad (ingreso por cada peso invertido)		10.2	18.8	26.3	23.2	33.1	26.4	
Efectividad (% de actos que resultaron con observaciones)	93.6	86.2	90.7	92.4	94.3	93.5	93.7	

Fuente: elaborado con base en datos de los anexos de los Informes trimestrales de la SHCP.

La fiscalización tiene otro propósito importante, aunque tal vez menos que el primero: generar recursos adicionales, al descubrir pagos indebidamente omitidos. Con respecto a este rubro, conocido como recaudación secundaria, el desempeño reciente de la administración tributaria ha mejorado admirablemente. De 2002 a 2007, esta recaudación aumentó 138 por ciento en términos reales; comparada con el total de ingresos tributarios administrados por el SAT, pasó del 2.7 al 5.1 por ciento. Todavía más notable es que este aumento se dio al mismo tiempo que el presupuesto destinado por el SAT a la fiscalización se redujo en más del 7 por ciento, con un consecuente aumento de la rentabilidad de la fiscalización. Esta evolución ha sido posible, sobre todo por el uso de técnicas de “administración de riesgos”, que buscan identificar a los contribuyentes con mayor probabilidad de evadir sus obligaciones, para concentrar sobre ellos la acción fiscalizadora.³⁹ Pero, en realidad, la efectividad de la fiscalización, medida como el

³⁹ Según la definición de una entrevistada: “la Administración de Riesgos es poder administrar justamente toda la información que tenemos para obtener diferentes calificaciones de riesgo y poder adecuar nuestro tipo

porcentaje de actos que descubren irregularidades, fue casi idéntica durante el período 2001-2007, alrededor del 92 por ciento. Eso implica que la administración de riesgos ha permitido enfocar mejor no precisamente los contribuyentes con mayor riesgo de incumplir sus obligaciones sino aquellos que tienen mayor potencial de recaudación secundaria. En otras palabras, la segunda función de la fiscalización parece estar imponiéndose sobre la primera.⁴⁰

Cuando los pagos omitidos (y las sanciones correspondientes) que la autoridad detecta por medio de auditorías no son saldados inmediatamente, se convierten en créditos fiscales. La legislación otorga a la administración tributaria una serie de capacidades persuasivas y coactivas para recuperar estos créditos. Sin embargo, el SAT ha encontrado muchos problemas en el cumplimiento de esta tarea. A finales de 2007, la cartera de créditos fiscales ascendía a 514 mil millones de pesos, equivalentes a un poco más de la mitad de todos los ingresos tributarios recaudados por el SAT durante ese año (ver cuadro 5). Los créditos que estaban siendo pagados en parcialidades representaban una fracción mínima del total (709 millones, es decir, 0.14%). En cambio, los créditos controvertidos (sujetos a litigio) equivalían al 45 por ciento del total; y los que la autoridad declaró “incobrables”, al 23.6 por ciento. Es decir que de cada 100 pesos incluidos en la cartera fiscal, casi 70 eran irrecuperables o estaban en litigio. Durante el período 2001-2007, el saldo de créditos creció en un 37.4 por ciento; como proporción del total de ingresos tributarios administrados por el SAT, pasó del 45.8 al 50.4 por ciento. En otras palabras, los adeudos de los contribuyentes equivalían a más de la mitad de todo lo que el SAT recauda

de resultados a esas categorías”. La administración de riesgos ha sido promovida activamente por organismos internacionales como un enfoque “proactivo” y flexible que permite a la autoridad ajustarse a las características de sus diversos “clientes”. Ver, por ejemplo, OCDE 2001.

⁴⁰ Según Leroy (2003, 36-42), para la autoridad tributaria es muy fuerte la tentación de orientar sus acciones más por el rendimiento potencial que por la aplicación rigurosa y general de la ley.

en un año.

Cuadro 5. Créditos fiscales

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Saldo total (millones de pesos de 2003)	294,032	305,429	270,977	391,963	435,492	441,249	403,890
Controvertidos (%)	51.9	42.2	23.2	37.9	40.3	43.6	45.0
Incobrables (%)	25.1	33.0	36.1	29.4	27.3	30.0	23.6
Saldo total (% de los ingresos tributarios que administra el SAT)	45.8	46.9	40.9	61.2	64.2	59.1	50.4

Fuente: elaborado con base en datos de los anexos de los Informes trimestrales de la SHCP.

Hay una enorme inequidad en la recuperación de los créditos fiscales. Para tomar un período intermedio sobre el cual existe información, según datos reportados por el SAT a la Auditoría Superior de la Federación (ASF 2007, 118-121), en el período 2001-2005, los créditos fiscales de los grandes contribuyentes representaron el 32.9 por ciento de toda la cartera.⁴¹ Sin embargo, del importe total de créditos fiscales recuperados durante ese período, sólo el 1.8 por ciento provino de los grandes contribuyentes; el resto (98.2 %) correspondió a contribuyentes medianos y pequeños. Según le explicó el SAT a la ASF, “esto se debió a los mecanismos legales a los que recurren los grandes contribuyentes, apoyados en ambigüedades de las leyes fiscales, que hacen que se vean favorecidos en los trámites legales y administrativos” (ASF 2007, 121).⁴² Dentro del grupo de grandes contribuyentes se da una desigualdad tal vez aun más abrupta. Para citar sólo un ejemplo, a finales de 2005 tres bancos tenían créditos fiscales por más de 28 mil millones de pesos, equivalentes a casi el 6 por ciento de toda la cartera y “superior al gasto que en 2005 ejercieron, en lo individual, los ramos de seguridad pública, desarrollo social o salud” (ASF

⁴¹ Entre los principales contribuyentes que el Reglamento Interior del SAT clasifica como grandes, se encuentran: las instituciones de crédito, las sociedades controladoras y las controladas, las personas morales con ingreso fiscal anual de por lo menos 500 millones de pesos (unos 45 millones de dólares), los estados y organismos extranjeros y las instituciones estatales y gubernamentales.

⁴² Eso le da credibilidad a la opinión de la ASF de que los grandes contribuyentes “son a la vez los grandes deudores fiscales” (2007, 182).

2007, 189).

Una situación similar a la de los créditos se observa en los juicios fiscales, aunque los datos son más escasos y a veces inconsistentes. Los datos del cuadro 6 no muestran una tendencia clara. Al parecer el número de juicios que la autoridad ganó en primera instancia se mantuvo sin grandes cambios, aunque aumentó la proporción ganada de los montos en litigio. Pero disminuyó el número de juicios ganados en segunda instancia y la proporción del monto en litigio que ganó la autoridad.

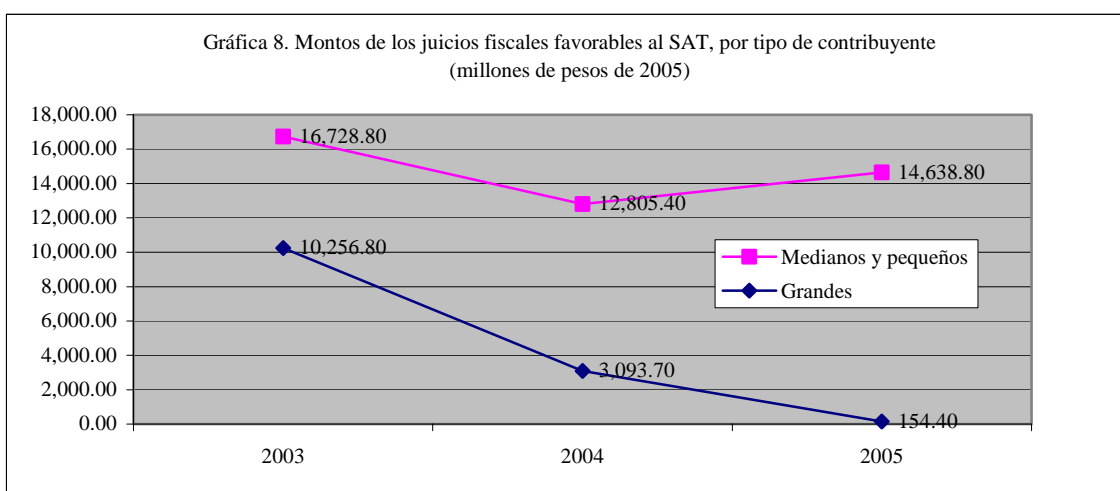
Cuadro 6. Juicios fiscales

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Primera instancia</i>						
Juicios ganados (%)	39.4	40.2	41.6	44	36.4	41.3
Montos ganados (%)			45.3	42.2	51.5	65.8
<i>Segunda instancia</i>						
Juicios ganados (%)	55.8	56.1	53.5	55	52.7	50.8
Montos ganados (%)			50.2	49.7	62.2	49.8

SAT 2007a y 2008. En caso de inconsistencia entre ambas fuentes, se tomó el dato de la más reciente.

Pero datos proporcionados por el SAT a la Auditoría Superior de la Federación, referidos al período 2003-2005, muestran que en los juicios fiscales hay también una gran inequidad. Para empezar, los grandes contribuyentes parecen mucho más capaces de prolongar los juicios. De los casi 2,000 juicios entre la autoridad y grandes contribuyentes registrados en 2005, sólo se concluyó el 3.4 por ciento; los otros se quedaron en una “etapa procesal que impide la resolución definitiva”. En cambio, de los casi 45 mil juicios en que participaron contribuyentes medianos y pequeños, se concluyó un número equivalente al 75.7 por ciento. De 2003 a 2005, el número de juicios de contribuyentes medianos y pequeños que se resolvieron a favor de la autoridad creció de 12,465 a 16,246; los juicios ganados a grandes contribuyentes disminuyeron de 423 a 30. Una tendencia similar se observa en los montos ganados por la autoridad (gráfica 8). La conclusión, muy

obvia, es que durante ese período hubo un deterioro (seguramente insostenible) de la eficacia de la autoridad tributaria en los juicios fiscales.⁴³ Así, parece justificada la opinión de un entrevistado que labora en el área de grandes contribuyentes: “Es un tema difícil, la separación entre lo que puede ser permitido y lo que no; esa línea como que se vuelve muy delgada y los contribuyentes se buscan poner en el límite, de tal forma que tampoco sean atrapados. Y la autoridad a veces va y los saca de ese límite, pero al final pues los que deciden son las salas, los jueces, los tribunales; y eso es otro tema que se habría de investigar.”



Fuente: ASF (2007, 133, 136)

En suma, un padrón que ha crecido pero que aún está muy lejos de su tamaño potencial; una fiscalización que se ha vuelto más redituable, pero que evidentemente no ha expandido la presencia de la autoridad fiscal entre los contribuyentes; una acumulación muy grande de deudas fiscales, que se distribuyen de forma inequitativa; y una débil capacidad de litigio de las autoridades fiscales frente a los grandes contribuyentes: todo ello contribuye a explicar que, con un financiamiento a la baja, la autoridad haya podido

⁴³ La explicación también es muy obvia. Según la ASF, la diferencia a favor de los grandes contribuyentes es: “su mayor capacidad económica para pagar servicios profesionales de alto nivel en materia legal, contable y fiscal, que les permite utilizar hasta sus últimas consecuencias los mecanismos de defensa que la propia legislación pone a su disposición” (2007, 178).

aprovechar la curva ascendente del ciclo económico, pero sin superar los límites histórica y comparativamente bajos de la recaudación en México.

4. Valores para el análisis comparativo

El cuadro 7 aporta las valoraciones para el análisis comparativo. Se puede decir que el SAT pertenece al conjunto de las instituciones con sistemas meritocráticos de reclutamiento y promoción, pero su nivel de pertenencia es bastante débil, casi dudoso. Los empleados y directivos del SAT entrevistados para esta investigación parecían personas muy comprometidas y capaces, con un amplio conocimiento de los temas relacionados con sus respectivas responsabilidades y con una formación (escolar o profesional) evidentemente apropiada a sus funciones. Sin embargo, como se explicó en la sección 2, once años después de la fundación del SAT el Servicio Civil de Carrera todavía sigue siendo una promesa.

De acuerdo con personal directivo del área de recursos humanos, todos los empleados de nuevo ingreso tienen que pasar por un proceso de reclutamiento que incluye tres etapas básicas. En primer lugar, personal de recursos humanos revisa que los candidatos tengan el perfil escolar o profesional adecuado. Después, recursos humanos somete a los candidatos a cinco pruebas psicométricas (sobre inteligencia, personalidad y valores).⁴⁴ Finalmente, los candidatos que aprobaron las etapas previas son remitidos al área que tiene la vacante, para que les realice una entrevista técnica y elija al mejor. Sin embargo, aunque este procedimiento puede garantizar una buena selección de los aspirantes obviamente no asegura que se presenten al proceso los mejores candidatos posibles. Y, como dijo una entrevistada, “el problema es que para mucha gente no es atractivo ingresar

⁴⁴ Para los puestos de mando hay una prueba adicional, que busca determinar la capacidad para organizar y dirigir grupos de trabajo.

al gobierno; es más atractivo ingresar a Pricewaterhouse, ingresar a Colgate, ingresar a otro tipo de organizaciones.”

En contraste, el sistema de promoción parece menos formal. A partir de 2007, se comenzaron a hacer evaluaciones muy completas (de “360 grados”), considerando no sólo el perfil sino también el desempeño de cada empleado. El problema es que aún no se ha desarrollado un “sistema de consecuencias”, que premie el buen rendimiento y castigue el deficiente. Esto parece ser un problema muy serio. Según varios entrevistados, los salarios base que paga el SAT son “competitivos” (de hecho, están en las categorías más altas de los salarios gubernamentales). El problema es que las oportunidades para hacer una carrera, mediante ascensos y estímulos a la productividad, son muy limitadas. Por lo tanto, se produce una selección negativa: “los talentos pueden permanecer aquí dos, tres años... Quien se queda en el gobierno federal es aquella gente que no tiene talento suficiente para salir, y entonces ahí los tienes anquilosados... porque no tuvieron ese empuje para salir del gobierno federal”.⁴⁵ Según ese mismo entrevistado, las personas que se quedan en la institución pueden tener dos perfiles: “gente que se queda porque no tuvo el empuje [para buscar otra opción] o esa gente que tuvo mucho empuje para poder salir adelante por sí sola [dentro de la institución]”. Según los entrevistados, la principal razón por la que no se ha podido establecer un sistema de “retención del talento” es la rigidez de las regulaciones gubernamentales sobre salarios y compensaciones. A esto hay que agregar la escasez de recursos: en términos reales, el presupuesto del SAT para “servicios personales” se redujo en un 10.3 por ciento en el período 2000-2006.

⁴⁵ Como lo dijo otro entrevistado: “nosotros somos una gran escuela de negocio, nosotros formamos grandes administradores tributarios, que llegan las empresas privadas y se los llevan porque les ofrecen el doble o el triple de lo que nosotros les pagamos, y nosotros no tenemos cómo retenerlos... Y lo malo no es que los queramos retener a la fuerza; lo malo es que perdemos por nocaute técnico, con alguien que conoce nuestros procesos y por lo tanto eso nos vulnera”.

**Cuadro 7. Determinantes del desempeño institucional y resultados de interés.
Niveles de pertenencia a los conjuntos respectivos**

	Conjuntos nítidos*	Conjuntos difusos**
I. Reclutamiento y promoción meritocrática	1	0.5
II. Inmunidad a los sobornos y a la captura por intereses especiales	1	0.75
III. Ausencia de “islas de poder”	1	1
IV Proactividad	1	0.75
V Flexibilidad tecnológica y apertura a la innovación	1	1
VI Poder, de la propia organización o de sus aliados, para impedir que sea capturada por intereses particulares de las clases dominantes	1	0.5
O1 Correspondencia entre la estructura organizacional y los manuales institucionales originales	1	0.75
O2 Contribución específica y significativa a las metas del desarrollo	1	0.75

* 1: pertenencia; 0: no pertenencia

** 1: pertenencia absoluta; 0: no pertenencia absoluta; 0.5: ni afuera ni adentro; 0.75: más adentro que afuera; 0.25: más afuera que adentro.

Se puede afirmar que el SAT pertenece también al conjunto de instituciones que son inmunes a los sobornos y a la captura por intereses especiales, pero esta pertenencia no es completa. Como se mencionó al principio de este trabajo, de acuerdo con encuestas realizadas por el propio SAT el porcentaje de personas que creen que esta institución es corrupta se ha reducido notablemente en los últimos años. Una opinión que parece compartida por las personas externas al SAT que fueron entrevistadas para la presente investigación es que la corrupción “sigue existiendo, yo creo que ya de una forma mas reducida pero sigue existiendo”. Esta probable reducción se debe en parte a que el combate a la corrupción ocupa un lugar prominente en los planes de la institución.⁴⁶ La razón parece muy sencilla: por lo general, en una institución como ésta, la corrupción provoca un daño directo a las finanzas del estado. Sin embargo, hay que anotar que algunos entrevistados externos también creen que subsiste una corrupción selectiva, que beneficia a “las empresas más grandes, que son trasnacionales, que evaden los impuestos y obviamente Hacienda las

⁴⁶ Ver por ejemplo SAT 2007a.

protege”.⁴⁷ También ha habido alegatos de corrupción en la contratación o subcontratación de servicios con empresas privadas, especialmente en el área de Aduanas.⁴⁸ Como se vio en la sección 2, la adopción de una estructura muy centralizada, con oficinas locales segmentadas, es (al menos en parte) una respuesta a los problemas de corrupción. Los mecanismos de rendición de cuentas previstos en el diseño institucional del SAT obviamente comparten este objetivo.

La investigación no detectó partes de la estructura del SAT que funcionen como “islas de poder” controladas por agentes extraños o utilizadas con fines distintos a los que oficialmente tiene la institución. Su estructura sumamente centralizada sin duda ha contribuido a este resultado. Por eso se puede afirmar que el SAT pertenece claramente al conjunto de instituciones que se distinguen por la inexistencia de esos enclaves.

De la exposición hecha en la sección 3 queda claro que, con un financiamiento decreciente, el SAT ha sabido aprovechar el crecimiento económico para incrementar el rendimiento de los ingresos tributarios que recauda. Ha recurrido por ejemplo, a innovaciones como el análisis de riesgos (lo que le ha permitido adaptarse mejor a las características de sus “clientes”, los contribuyentes) y a la subcontratación de servicios con empresas especializadas. Ha logrado mantenerse muy visible en la sociedad mexicana y ha establecido un contacto intenso con organismos internacionales, como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Banco Mundial y la OCDE, y

⁴⁷ Un alegato de corrupción al más alto nivel involucra a Francisco Gil Díaz, quien fue secretario de hacienda en el sexenio 2000-2006 y luego fue designado presidente de la empresa Telefónica Movistar. Según un documento aprobado por la Comisión Permanente del Congreso, “apenas dos meses antes de concluir la administración foxista Hacienda estableció un régimen fiscal de excepción, con tasa cero en el cobro del IVA en los servicios de larga distancia internacional de esa compañía”. En junio de 2008 la Comisión Permanente del Congreso acordó instruir a la Auditoría Superior de la Federación que investigue el caso. Gaceta del Senado, año 9, 4 de junio de 2008.

⁴⁸ El caso más famoso involucra también al ex secretario Gil Díaz y a la empresa ISOSA. La Auditoría Superior de la Federación lo analizó en sus revisiones de la cuenta pública de 2001 a 2004. El caso llegó hasta la Suprema Corte; nunca fue esclarecido plenamente.

con las agencias tributarias de otros países.⁴⁹ En contraste, no ha sido lo suficientemente activo para penetrar en el sector informal y para vigilar más eficazmente a los grandes contribuyentes. Por eso se puede afirmar que pertenece, aunque no completamente, al conjunto de las instituciones “proactivas”.

Desde el principio de la presente década, el SAT ha mostrado una notable flexibilidad tecnológica y apertura a la innovación. Uno de los cambios más importantes es la adopción del análisis de riesgos, del que ya se habló antes. Otro es la creación, a principios de esta década, de un área especializada en la atención a los grandes contribuyentes y de otra encargada de proporcionar servicios a los contribuyentes. Esta última, guiada (como dijo un entrevistado) por “la premisa de que la recaudación voluntaria es lo más barato para cualquier administración tributaria”, se ha esforzado por hacer más accesibles los múltiples trámites y por fomentar la “cultura tributaria”. Otra innovación muy importante ha sido la automatización. Para dar sólo un ejemplo, según datos del SAT el total de operaciones (declaraciones, pagos, etc.) realizadas por los contribuyentes a través de internet pasó del 52 al 67 por ciento entre 2004 y 2007 (SAT 2008). Sin embargo, a medida que fueron creciendo, los servicios informáticos se dispersaron. En 2004, el propio gobierno reconoció que el sistema informático del SAT estaba distribuido en 66 bases de datos (Presidencia de la República, 2006).⁵⁰ Para intentar solucionar ese problema, el SAT creó la “Plataforma solución integral”, financiada en gran parte por un crédito del Banco Mundial.⁵¹ Pero diversos contratiempos (varios de ellos motivados por incumplimiento de

⁴⁹ Muchas de estas relaciones son coordinadas por la Administración de proyectos estratégicos y de relaciones internacionales, perteneciente a la Administración General de Planeación.

⁵⁰ En una entrevista de prensa a finales de 2006, el jefe del SAT afirmó: “hay 25 padrones de contribuyentes y para cada uno de ellos hay un trámite diferente” (disponible en línea en: <http://www.despachozarate.com.mx/>).

⁵¹ Mediante el proyecto “Desarrollo Institucional para la Administración Tributaria”, entre 2003 y 2006 el Banco Mundial otorgó al SAT 52 millones de dólares, cifra equivalente al 8 por ciento del presupuesto

las empresas contratadas) han retrasado la total implementación de esta solución (Flores 2007).

El SAT también pertenece, aunque de manera ambigua, al conjunto de instituciones que tienen poder, por sí mismas o gracias a sus aliados, para evitar ser controladas por intereses particulares de las clases dominantes. Gracias a la importancia de su tarea, tiene aliados muy poderosos, entre los que destacan el secretario de hacienda y el presidente de la república. Pero también tiene críticos declarados, como los legisladores de oposición que, desde la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, recomendaron desaparecerlo por considerarlo ineficiente frente a la elusión y evasión fiscal de las grandes empresas.⁵² Mucho más importante, sin embargo, es la oposición que encuentra entre los propios contribuyentes. Aunque obviamente proviene de todos lados, la oposición más fuerte surge en los dos extremos de la estructura social. Gracias a su bajo potencial recaudatorio (y a las estrategias del SAT, que privilegian el rendimiento esperado), los miembros del sector informal disuaden a la administración tributaria de incluirlos en el padrón de contribuyentes. Gracias a su poderío económico, los grandes contribuyentes muchas veces logran neutralizar los esfuerzos de la autoridad, como se vio en la sección previa; aun en ausencia de corrupción propiamente dicha, se da así una colaboración con los empresarios poderosos, o por lo menos una tolerancia hacia ellos.

En este contexto, no es sorprendente que el “civismo fiscal” de los mexicanos sea notoriamente bajo. Según la encuesta hecha por Latinobarómetro (2007, 56), sólo el 43 por ciento de los mexicanos cree que pagar impuestos es una condición necesaria para ser

ejercido por el SAT en 2007.

⁵² Ver *El Universal*, 10 de mayo de 2007.

considerado ciudadano; el promedio en América Latina es 52 por ciento.⁵³ Otra consecuencia es la desconfianza que existe entre los contribuyentes y la autoridad, lo cual a su vez es una de las causas de que la legislación tributaria sea excesivamente compleja. Como lo dijo un entrevistado del SAT: “yo creo que la legislación es muy compleja justamente por tanta evasión que hay; hay que hacer tantos candados y tantas normas, tantas reglas para garantizar que los contribuyentes cumplan... Parece que es una necesidad que la legislación... sea tan rígida, tan estricta y tan complicada para su cumplimiento”. Obviamente, las leyes más minuciosas son también más difíciles de aplicar, y crean nuevos puntos en los cuales pueden ser violadas. Se forma así un círculo vicioso del que no es fácil escapar.⁵⁴

Por las razones que se explicaron en las secciones precedentes, el SAT sin duda pertenece, aunque no del todo, al conjunto de instituciones que muestran correspondencia entre su estructura organizacional y sus manuales institucionales originales. Como ya se explicó, la incongruencia más flagrante ocurre en el sistema de reclutamiento y promoción del personal, y especialmente en el Servicio Fiscal de Carrera.

Finalmente, por las razones que se han expuesto, puede afirmarse que el SAT hace una contribución específica y significativa al desarrollo nacional. Pero también hay que recordar que (por falta de recursos, por una estrategia que privilegia el potencial recaudatorio antes que el cumplimiento de la ley propiamente dicho, por su poca capacidad frente a los grandes contribuyentes) la institución no realiza todo lo que cabría esperar de una administración tributaria eficiente y capaz.

⁵³ Según Torgler (2005), dos de los factores más fuertemente asociados a la baja “moral fiscal” son la economía informal y la percepción de que el sistema tributario no es justo.

⁵⁴ El problema se parece al que, según Rousseau (1988), sufría la legislación de Polonia: “A medida que se veía un abuso, se hacía una ley para remediarlo. De esta ley nacían otros abusos que era necesario corregir. Esta manera de operar no tiene punto final, y conduce al más terrible de todos los abusos que es el de enervar las leyes a fuerza de multiplicarlas”.

Conclusiones

Tal como está diseñado y con los recursos que tiene, el SAT parece capaz de administrar, más o menos eficientemente, el sistema tributario mexicano. Pero este sistema es inequitativo y poco eficaz para generar recursos más allá de un nivel mínimo (que se ubica en alrededor del 12 por ciento del PIB).

Para aprovechar al máximo las oportunidades que le brinda el actual sistema tributario, el SAT podría tomar varias medidas. Una de ellas sería reorganizar su régimen de gobierno interno para distribuir mejor las atribuciones y capacidades entre las oficinas centrales y las locales. Se podría, para empezar, romper con la segmentación de las administraciones locales, dotándolas de una estructura propia, en lugar de sujetar cada una de sus partes a diferentes autoridades de la Ciudad de México. Esto podría ir acompañado de la creación de oficinas regionales que sirvan de intermediarios entre el centro y las unidades locales. Otra medida podría ser enfocar aun más los recursos de la institución a combatir la evasión y la elusión fiscal de las grandes empresas, no sólo para aumentar el rendimiento de los impuestos sino también para hacer más equitativo el sistema. Esto implicaría, además, confiar menos en los impuestos fácilmente administrables (IVA e ISR de asalariados) y más en los impuestos al ingreso de los empresarios. Para poder hacer cambios como éstos, el SAT podría gestionar más financiamiento, por lo menos para revertir la reducción que ha sufrido su presupuesto en los últimos años.

Para superar de manera fundamental la actual debilidad del sistema tributario mexicano se necesitan también cambios más amplios: hacer que las finanzas públicas dependan menos de los ingresos petroleros, crear un verdadero federalismo tributario, ofrecer opciones de empleo al amplio sector de la población que actualmente se encuentra en la informalidad, combatir la desigualdad económica. Pero obviamente estos cambios

están fuera del alcance de las autoridades tributarias.

Referencias

- Auditoría Superior de la Federación. Anual. *Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública*. México: ASF.
- Baer, Katherine. “La administración tributaria en América Latina: algunas tendencias y desafíos”. En *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*, editado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Santiago: 2006.
- Banco Mundial. 2008. *Doing Business: Comparing Regulations in 178 Economies*. “Economy Rankings”. Disponible en línea: <http://www.doingbusiness.org/>
- Barbone, Luca, Arindam Das-Gupta, Luc de Wulf y Anna Hansson. 1999. “Reforming Tax Systems: The World Bank Record in the 1990s.” Policy Research Working Paper 2237. Banco Mundial.
- Bird, Richard M. y Milka Casanegra de Jantscher, eds. 1992. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional.
- Bird, Richard M. 2003. “Administrative Dimensions of Tax Reform”. Documento de Trabajo del International Tax Program, número ITP 0302. Joseph L. Rotman School of Management de la Universidad de Toronto.
- Casanegra de Jantscher, Milka. 1990. “Administering the VAT”. In *Value Added Taxation in Developing Countries*, editado por M. Gillis, C. S. Shoup y G. P. Sicut. Washington, D.C.: Banco Mundial.
- Comisión Económica para América Latina (CEPAL). 2008. Estadísticas e indicadores sociales (BADEINSO). Disponible en línea: <http://www.eclac.org/>
- Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL). 2006. “Cifras sobre la evolución de la pobreza en México”. Comunicado 001/2006. Disponible en línea en: www.sedesol.gob.mx
- Flores, Nancy. 2007. “Oracle, rentables negocios”. En *Fortuna: negocios y finanzas*. Diciembre. Disponible en línea: <http://www.revistafortuna.com.mx>
- Gandhi, Ved P. et al. 1987. *Supply-Side Tax Policy: its Relevance to Developing Countries*. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional.
- Goldscheid, Rudolf. 1958. “A Sociological Approach to Problems of Public Finance”. En *Classics in the Theory of Public Finance*, editado por R. A. Musgrave y A. T. Peacock. Londres: Macmillan.
- Hernández Trillo, Fausto, Andrés Zamudio y Juan Pablo Guerrero Amparán. 2000. “Los impuestos en México: ¿quién los paga y cómo?” Documento de trabajo del Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económica. México: CIDE.
- Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI). 2007a. “Ingresos brutos de los municipios”. Disponible en línea: <http://inegi.gob.mx/>
- Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI). 2007. *El Ingreso y el Gasto Público en México*. México: INEGI.
- Jenkins, Glenn P. 1994. “Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments of Change”. *Bulletin for International Fiscal Documentation* 48, 2 (febrero): 75-81.

- Kidd, Maureen y William Crandall. “Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success”. Documento de trabajo del FMI, número WP/06/240.
- Latinobarómetro. 2007. Informe anual. Disponible en: www.latinobarometro.org
- Leroy, Marc. 2002. *La sociologie de l'impôt*. París: PUF.
- Leroy, Marc. 2003. “Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt”. *Archives européennes de sociologie* 44, 2: 213-244.
- Martínez-Vazquez. 2001. *Mexico: An evaluation of the Main Features of the Tax System*. Documento de trabajo del International Studies Program, Georgia State University-.
- Organización Internacional del Trabajo (OIT). 2006, 2007. *Panorama laboral 2007. América Latina*. Lima: OIT.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). 1999. *OECD Economic Surveys, 1998-1999: Mexico*. París: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). 2001. “Risk Management – Practice Note”. Tax guidance series. Centre for Tax Policy and Administration. París: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). 2007a. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries*. París: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). 2007b. *OECD at a Glance*. París: OCDE.
- Presidencia de la República. 2001. “Exposición General de la propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva”. Disponible en línea: <http://www.shcp.gob.mx/estruct/unicoms/boletin/2001/nhpd0401.html>.
- Presidencia de la República. 2006. “Se renueva SAT con PeopleSoft”. Boletín de prensa. 9 de agosto de 2004.
- Presidencia de la República. 2007. “Presentación de la iniciativa de Ley del impuesto contra la informalidad”.
- Presidencia de la República. Varios años. Informes de Gobierno. Anexo estadístico.
- Revilla, Eduardo y Andrés Zamudio. 2001. “Reforma Fiscal y Distribución de la Carga Impositiva en México”. Documento de trabajo del Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económica. México: CIDE.
- Rousseau, Jean-Jacques. 1988. *Proyecto de Constitución para Córcega: Consideraciones sobre el gobierno de Polonia*. Madrid: Tecnós.
- Samaniego, Breach, et al. 2006. “Medición de la evasión fiscal en México. Reporte final”. 2ª. parte. México: ITAM.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). 2006. *Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público*. México: SHCP
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). 2007. *Diagnostico integral de la situacion actual de las haciendas publicas estatales y municipales*. México, SHCP.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Trimestral. “Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública”. México: SHCP. Varios números.
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). 2007a. “Plan estratégico 2007-2012”. México: SAT.
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). 2007b. “Inducción al Servicio de Administración Tributaria”. México: SAT.
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). 2007c. *Guía de estudios para la asignatura Formación e información tributaria*, 2ª ed. México: SAT.

- Servicio de Administración Tributaria (SAT). 2008. "Informe Tributario y de Gestión. Primer trimestre". México: SAT.
- Shome, Parthasarathi. 1999. "Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration". Documento de trabajo del FMI, número WP/99/19.
- Silvani, Carlos y Katherine Baer. "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines". Documento de trabajo del FMI, número WP/97/30.
- Taliercio Jr., Robert. "Designing Performance: the Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America". Documento de trabajo sobre investigación de políticas del Banco Mundial, número 3423.
- Taliercio Jr., Robert. 2004. "Administrative Reform as Credible Commitment: the Impact of Autonomy on Revenue Authority Performance in Latin America". *World Development* 32, 2: 213-232.
- Torgler, Benno. 2005. "Tax morale in Latin America". *Public Choice* 122: 133-157.
- Ved P. Gandhi, et al. 1987. *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*. Washington, D.C.: FMI.
- Velasco, José Luis. 2008. "Pluralismo político, desequilibrios sociales e indecisión legislativa: el fracaso de la reforma fiscal en el gobierno de Vicente Fox". En *El estado actual de la democracia en México: retos, avances y retrocesos*, compilado por F. Castaños. México: IIS-UNAM.

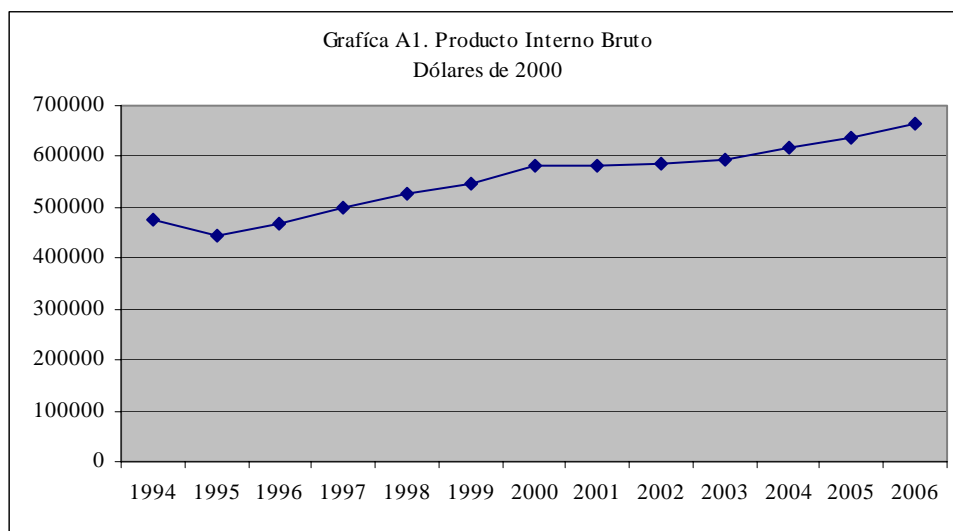
Apéndice

Cuadro A1. Ingresos tributarios administrados por el SAT y PIB

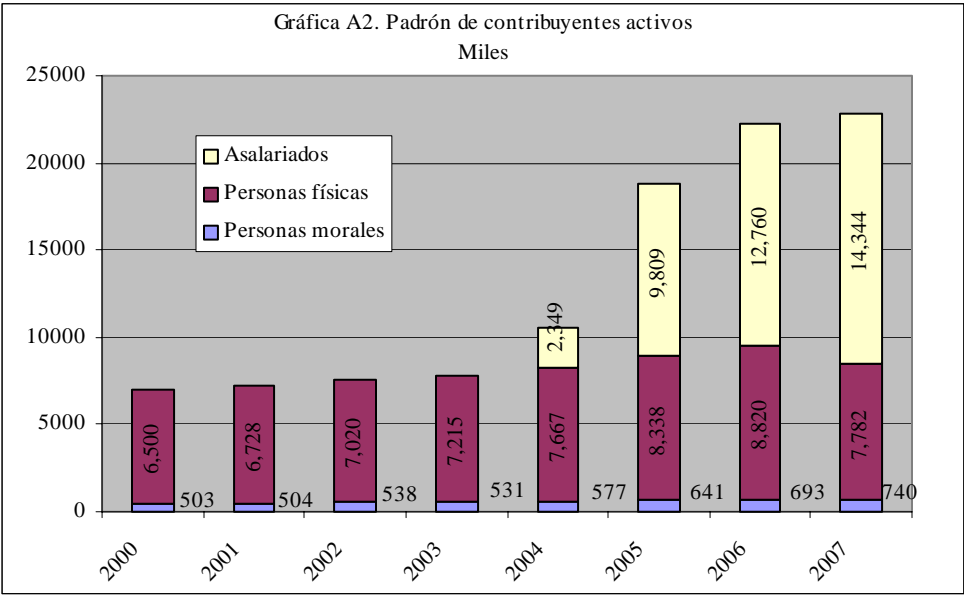
Miles de pesos corrientes

	Ingresos tributarios	PIB
1994	134,383,000	1,409,060,283
1995	146,127,000	1,938,556,763
1996	201,369,000	2,600,570,034
1997	271,139,000	3,171,062,961
1998	333,686,000	3,848,573,502
1999	423,082,000	4,579,801,780
2000	502,436,000	5,281,597,710
2001	552,695,000	5,455,819,594
2002	599,743,000	6,072,270,197
2003	662,185,000	6,624,603,876
2004	698,691,000	7,481,058,152
2005	772,832,000	7,972,763,104
2006	907,861,000	8,690,107,363
2007	1,020,899,000	9,469,243,643
Correlación		0.995

Fuente: PIB: INEGI (Sistema de cuentas nacionales de México); ingresos tributarios: SAT 2008.



Fuente: CEPAL. Estadísticas e indicadores económicos.



Fuente: SHCP. Informes trimestrales.