

EVASIÓN FISCAL Y LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL

GENARO AGUILAR GUTIÉRREZ*

INTRODUCCIÓN

Una gran cantidad de estudios abordan la estructura de las decisiones relacionadas a la evasión fiscal. El primer esfuerzo de establecer un modelo económico que explicara la decisión de evadir impuestos fue propuesto por Allingham y Sandmo (1972), que a su vez se basaron en el modelo sobre selecciones criminales de Becker (1968). El modelo propuesto por ellos describe la evasión del impuesto sobre la renta como un proceso de toma de decisiones de portafolio. En ese sentido, suponen que un contribuyente racional considera el ingreso omitido un activo de riesgo, cuyo rendimiento depende de la posibilidad de tener su omisión detectada por una auditoría y su consecuente castigo y, con base en estos datos, decide la maximización de una función de utilidad esperada. El modelo provee una idea simplificadora del proceso de decisión y fue posteriormente complementado por otros autores.

El modelo básico de Allingham y Sandmo (1972) tiene una estructura de decisión bastante simplificada: tasas y penalidades son proporcionales, la probabilidad de ser auditado es constante y solo una forma de evasión es considerada. Además de ello, el contribuyente es considerado alguien perfectamente amoral, que toma decisiones únicamente en función de las consecuencias en su ingreso neto. Todos los supuestos están sujetos a críticas y otros modelos basados en supuestos alternativos que han sido desarrollados (Franzoni, 2008).

Otro grupo de investigadores se ha dedicado a estudiar un área denominada *tax morale*, entendida como la predisposición intrínseca a pagar impuestos. Algunos hallazgos en esa línea de investigación muestran que hay una diferencia en el grado de predisposición entre los contribuyentes en función

* Escuela Superior de Economía del Instituto Politécnico Nacional.

del país, género, edad, grado de escolaridad, religión y otros datos demográficos. Los trabajos de Alm y Torgler (2003), McGee y Tyler (2006) son ejemplos de esta línea de investigación.

Otros estudios, tales como los de Riahi-Belkaoui (2004) y Feld y Frey (2007) abordan la influencia en la predisposición de los contribuyentes a pagar impuestos, de aspectos relacionados al contrato social (libertad económica, disponibilidad de bienes y servicios públicos, percepción de la estructura tributaria como justa, confianza en el gobierno, etcétera).

Aunque muchas investigaciones han sido realizadas sobre el grado de compromiso de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, muy poco se ha estudiado sobre el grado de compromiso de los recaudadores con el fisco. Es decir, una laguna de investigación es analizar qué tanto los recaudadores están dispuestos a cobrar impuestos y cuál es el grado de conflicto de interés, sobre todo a nivel de gobiernos locales (municipios y estados).

La evasión fiscal es un problema tan antiguo como los impuestos en sí. Su ocurrencia trae fuertes implicaciones para el funcionamiento del sistema tributario y de la economía como un todo. Además de ser uno de los principales problemas que las administraciones tributarias enfrentan, tal problema afecta la eficiencia económica, reduce la equidad tributaria y compromete las acciones de política económica-tributaria.

Por lo tanto, controlar los niveles de evasión fiscal debe ser uno de los principales objetivos de las autoridades tributarias. Sin embargo, por un lado los contribuyentes cautivos pagan demasiado, comparado con otras democracias. Por otra parte, hay un sentimiento generalizado de que el gobierno mexicano no aplica eficientemente el dinero recaudado, contribuyendo ello a un aumento del deseo de evadir.

En el estudio de la evasión fiscal, otra dificultad surge: hay pocas estimaciones precisas de su nivel. En México, estimaciones realistas sitúan el nivel de evasión en valores que varían entre 15 y 50% de la recaudación potencial (Aguilar, 2005), lo que ya es bastante elevado. A título de comparación, en los Estados Unidos, el International Revenue Service (el SAT estadounidense) estimó una evasión de cerca de 17% de la recaudación del Impuesto sobre la Renta (Slemrod, 2000); y para Rusia, la Fundación "Bureau of Economic Análisis" estimó una evasión de 42.7% para el año 2007 (BEA, 2008).

Por ser un fenómeno complejo, la evasión fiscal puede ser analizada desde una amplia gama de perspectivas.

En cuanto al tema de la evasión fiscal, Andreoni *et al.* (1998) y Andvig y Moene (1990) muestran que existen hechos estilizados que deben ser tomados en cuenta; a saber, el hecho de que el contribuyente se comporta de acuerdo con principios morales externos al juego (por ejemplo, el con-

tribuyente jamás evade, cualquier que sea su tipo, pues él obedece al principio que dice que la evasión es un acto moralmente incorrecto) y también el hecho de que su acción es, muchas veces, influida por la acción de los otros contribuyentes (por ejemplo, un contribuyente pobre evade porque el rico evade).

En México, el conjunto del sector servicios que engloba a todas las actividades comerciales establecidas de manera formal está evadiendo el pago anualmente, de alrededor del 50% del Impuesto al Valor Agregado que cobra a los consumidores. El 57% del Impuesto sobre la Renta de los grandes contribuyentes nunca llega al erario federal: es evadido. El 42% del impuesto sobre el producto del trabajo tampoco ingresa a los cofres del tesoro público nacional.

Si este escenario puede ser considerado ruinoso para la nación, agreguemos que de acuerdo con investigaciones recientes (Aguilar, 2010), el 84% de los municipios del país recaudan menos del 11% de lo que podrían recaudar y, debido a una legislación fiscal que ha generado una serie de privilegios para unos cuantos, más de 80 000 millones de pesos se regresan anualmente, del fisco hacia las grandes empresas de la nación.

Son estos los grandes datos que arroja una situación fiscal que ha venido deteriorando al erario público en sus tres niveles de gobierno durante los últimos 30 años. ¿Qué debemos hacer?

Este capítulo tiene como finalidad reflexionar sobre la situación del fisco nacional y buscar una alternativa de solución a la grave problemática que significa la baja recaudación tributaria nacional. En el segundo apartado, después de esta introducción, mostramos que de acuerdo con la *Teoría de la Tributación*, la responsabilidad fiscal corresponde a los tres niveles de gobierno. En la tercera sección mostramos sintéticamente la situación que guarda la recaudación de México en relación a otras naciones y el nivel de eficiencia recaudatoria que actualmente se presenta en nuestro país. Por último, la sección final presenta sintéticamente nuestra propuesta: establecer una *ley de responsabilidad fiscal* que permita reducir, de inmediato, la evasión que existe en nuestro país.

TEORÍA DE LA TRIBUTACIÓN Y LOS RESPONSABLES DE LA EVASIÓN FISCAL

Por definición, una estructura de distribución de competencias fiscales entre niveles de gobierno busca:

- a) La minimización de pérdidas de eficiencia económica mediante la correcta elección de instrumentos tributarios y niveles para administrarlos.

- b) La necesidad de garantizar la suficiencia financiera de las distintas unidades de gobierno a partir de una amplia participación de los ingresos tributarios propios en la estructura de financiamiento de los niveles inferiores de gobierno, que permita un abasto de bienes y servicios públicos eficiente y adaptado a las preferencias locales.

En lo que respecta al primer objetivo, la teoría de la tributación en estructuras federativas proporciona las orientaciones para que la definición de los instrumentos tributarios y la distribución de responsabilidades tributarias entre niveles de gobierno minimicen los costos, en términos de distorsiones y pérdidas de eficiencia distributiva, que cualquier sistema de impuestos implica.¹

A su vez, un análisis de este tipo permite establecer las fuentes de ingreso tributario más apropiadas para financiar los gastos de los distintos niveles de gobierno. La *teoría de la tributación* nos muestra que el grado de correspondencia entre contribuyentes y beneficiarios de los servicios públicos proporcionados por cada nivel de gobierno, define las fuentes más adecuadas de financiamiento de las distintas esferas de gobierno.

El modelo clásico de Tiebout (1956) muestra que la principal respuesta de los agentes económicos ante el establecimiento de impuestos locales es la movilidad interjurisdiccional de factores y actividades económicas: la minimización de los efectos del sistema de impuestos sobre la movilidad interjurisdiccional permite definir cuáles niveles deben ser encargados de la gestión de impuestos sobre factores y actividades económicas.

La primera prescripción derivada del modelo de Tiebout es la necesidad de atribuir a los niveles inferiores de gobierno la tributación sobre los inmuebles. En esa dirección se sugiere que los impuestos sobre la propiedad sean delegados a los gobiernos locales (Oates, 1972).

En el caso de las tarifas, la correspondencia entre contribuyentes y beneficiarios es clara y, como el abasto local de servicios públicos provoca la valorización de las propiedades dentro de una jurisdicción, los impuestos sobre la propiedad permiten una vinculación razonable entre beneficiarios y carga de impuestos (Rubinfeld, 1987). De lo anterior se deduce que el impuesto predial debe ser competencia de los gobiernos locales.

¹ Es reconocido el hecho de que, a excepción de los *lump sum taxes*, el establecimiento de cualquier tipo de impuestos promueve inevitablemente pérdidas de eficiencia económica. Por lo tanto, el análisis positivo de la tributación proporciona la evaluación de los efectos promovidos por los diferentes tipos de impuestos sobre el comportamiento de los agentes económicos, orientando hacia la elección de los instrumentos tributarios más adecuados (menos distorsionadores).

En contrapartida, el reconocimiento de que la movilidad interjurisdiccional es una respuesta casi siempre factible ante la aplicación descentralizada de impuestos sobre bienes que no son inmuebles (como el impuesto sobre la renta), permite deducir que los instrumentos tributarios sobre tales bienes deben ser aplicados a escala nacional y, por ello, atribuidos al nivel superior de gobierno (Atkinson y Stiglitz, 1980).

Por otro lado, la federalización de impuestos sobre activos no mobiliarios impide que unidades de gobierno del mismo nivel puedan utilizar la política tributaria para atraer factores productivos a sus regiones. En ese sentido, el carácter nacional de los tributos sobre activos no mobiliarios elimina las posibilidades de guerras fiscales entre unidades de gobierno del mismo nivel.

A diferencia de la definición inequívoca de responsabilidades en relación con los impuestos sobre la propiedad y sobre los ingresos, los criterios de eficiencia y equidad no favorecen una orientación clara en lo que se refiere a los niveles de gobierno que serían adecuados para administrar los tributos de carácter indirecto, debido a la ambigüedad de los criterios que favorecen la atribución de las responsabilidades sobre ese tipo de tributos para un determinado nivel de gobierno.

El principio de la correspondencia entre la dimensión de la base tributaria y el nivel de gobierno responsable por su gestión favorece la descentralización sobre este tipo de impuestos (Shah, 1992).

El reconocimiento de que una de las funciones del sistema federativo es la corrección de los desequilibrios interregionales e interestatales en el grado de desarrollo económico que llevan a la existencia de bases tributarias desigualmente distribuidas, es un argumento que favorece la atribución de los impuestos sobre la producción y comercialización a la esfera superior de gobierno, con la finalidad de evitar que las disparidades interregionales e interestatales se traduzcan en un abasto desigual de los servicios públicos.

La discusión anterior permite observar que la correcta elección de instrumentos tributarios y la adecuada distribución de responsabilidades tributarias entre niveles de gobierno no garantizan, necesariamente, la suficiencia financiera de las diversas unidades federativas, debido a la existencia de disparidades económicas interregionales e interestatales que dan lugar a capacidades locales de obtención de recursos tributarios diferenciadas y a un desigual abasto de bienes y servicios públicos.

La existencia de enormes disparidades interregionales e interentidades que caracteriza a la estructura federativa en México, muestra que existe una incompatibilidad entre los objetivos de eficiencia y la necesidad de atenuar las disparidades existentes en la capacidad de obtención de recursos tributarios entre entidades de gobierno del mismo nivel. En ese sentido, en la

próxima sección serán discutidas las distorsiones provocadas por la utilización de transferencias intergubernamentales como mecanismo de corrección de los desequilibrios interregionales e interestatales en el abasto de servicios públicos.

Una de las implicaciones más importantes del *trade-off* entre los objetivos de minimización de costos en términos de eficiencia distributiva y de abasto de servicios públicos y los objetivos de compensación de las disparidades interregionales e interestatales, está asociada al proceso de decisiones sobre la distribución de los recursos del sector público.

La aplicación del principio de correspondencia en un sistema fiscal descentralizado favorece la llamada *accountability*, que significa que los recursos necesarios para financiar los gastos de las unidades descentralizadas de gobierno sean transferidos a sus comunidades correspondientes a través de la carga tributaria que soportan (Bosch, 1992).

Así, la correspondencia entre carga tributaria y abasto de bienes y servicios públicos locales por parte de todas las unidades de gobierno constituye el elemento racionalizador de los ingresos y los gastos públicos, porque garantiza que las comunidades locales perciban el nexo entre impuestos locales y decisiones de gasto de sus respectivos gobiernos y, de esa forma, demanden de ellos mayor responsabilidad en la administración de recursos públicos (Álvarez, 1992).

Cuando no existe una corresponsabilidad en el pacto federal para la recaudación local de impuestos se recurre, como ha ocurrido históricamente en México, a las transferencias intergubernamentales de ingresos. Dichas transferencias, sin embargo, deben ser generalmente financiadas con recursos obtenidos por el nivel superior de gobierno en las unidades federativas más desarrolladas (esto es, impuestos federales) y destinadas a las unidades de gobierno en las regiones más pobres a través de fórmulas cuyos criterios sean de carácter redistributivo. Este mecanismo de financiamiento, no obstante, a diferencia de las fuentes tributarias propias, debilita el nexo entre carga de impuestos y gastos públicos locales.²

La menor correspondencia entre la carga de impuestos y el abasto de servicios públicos locales *provoca la separación entre tributos y las decisiones de gasto público y estimula la evasión fiscal*.

² La utilización de fórmulas que consideran las características socioeconómicas de las jurisdicciones (ingreso *per cápita*, población, industrialización, etc.) garantiza el carácter redistributivo de ese tipo de transferencias. En México, la distribución de recursos federales hacia entidades y municipios por medio del conocido ramo 33, normado por la Ley de Coordinación Fiscal, es un ejemplo de ello. Sin embargo, la distribución de las transferencias del nivel superior también podría basarse en el origen de los recursos obtenidos, en cuyo caso ese mecanismo perdería su carácter redistributivo.

La teoría de la tributación sugiere evitar la separación de las decisiones de gasto y de tributación para disminuir la evasión fiscal, es esa y no otra, la principal prescripción de la teoría de la tributación.

LA RECAUDACIÓN EN MÉXICO

De acuerdo con investigaciones recientes (Álvarez, 2009; Aguilar, 2003), en México se evade el pago anual de alrededor del 50% del Impuesto al Valor Agregado y del 57% del Impuesto sobre la Renta de los grandes contribuyentes, además de que el 42% del Impuesto sobre el producto del trabajo tampoco ingresa a los cofres del tesoro público nacional. Comparado con países de igual nivel de desarrollo, México ocupa el último lugar en recaudación como proporción del Producto Interno Bruto. Mientras que en nuestro país se recaudó, en el año 2016, una cifra equivalente a 11.7% del PIB, en Brasil dicho porcentaje fue de 38.3%: ¡más de tres veces superior!

Álvarez (2009) llevó a cabo un interesante estudio donde estima los niveles de evasión de impuesto sobre la renta en México con base en datos del Sistema de Cuentas Nacionales para los años 2002 a 2004. La conclusión del autor es un aumento del grado de evasión, mismo que pasó de 33% en el año 2002 a 46% en el año 2004.

De acuerdo con el SAT, algunos estudios realizados por instituciones académicas muestran un nivel de evasión fiscal en ISR e IVA que varía entre 20 y 35% (estudios realizados para el SAT por el CIDE en el año 2004 y por el ITAM en 2006).

El cuadro 1 muestra la evolución del total de contribuyentes entre los años 2002 y 2017. La cifra de contribuyentes activos registrados en el SAT ya llega a más de 61.6 millones en junio de 2017.

Como se puede observar, existe un crecimiento exponencial en el número de contribuyentes registrados en el sistema oficial (SAT) de México, entre los años 2002 a 2017: pasamos de sólo 7.3 millones a más de 61.6 millones en ese periodo. La cifra casi se duplica de 2010 a 2017, al pasar de 33.5 a 61.6 millones en julio de 2017. En este punto debemos indicar que a partir del año 2013 se implementó el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF); con lo cual millones de trabajadores del sector informal fueron “compulsoriamente” incluidos en el padrón. De hecho, de estos 61.6 millones de contribuyentes, 31.6 millones son asalariados.

El incremento de contribuyentes activos, sin embargo, no supone un aumento proporcional en los montos recaudados de ISR e IVA. En realidad tal incremento se debió a las acciones realizadas a través del programa de

CUADRO 1

UNIVERSO DE CONTRIBUYENTES ACTIVOS REGISTRADOS ANTE EL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, POR TIPO DE CONTRIBUYENTE, AÑOS SELECCIONADOS, 2002-2017

Conceptos	2002	2003	2004	Datos al 31 de marzo de 2005	Cierre de 2006	Tercer trimestre		
						2009	2010	
Personas físicas	6 809 128	7 064 121	7 514 698	12 369 975	18 147 273	24 871 234	32 153 182	59 683 051
Personas morales	515 272	536 470	544 618	593 904	640 894	803 889	1 315 529	1 896 456
Total	7 324 400	7 600 591	8 059 316	12 963 879	18 788 167	25 675 123	33 468 711	61 579 507

FUENTE: Informe Tributario y de Gestión, SAT, diversos años y segundo trimestre de 2017, SHCP.

CUADRO 2

NÚMERO DE CONTRIBUYENTES QUE PRESENTARON DECLARACIÓN, AÑOS SELECCIONADOS, 2002-2017

Conceptos	2002	2003	2004	2005	Datos a marzo		Datos a junio	
					2010	2011	2017	2017
Personas físicas	805 014.0	1 084 139	1 466 338	1 175 988	2 056 147	2 117 831	6 041 190	6 041 190
Personas morales	180 670.0	147 518	179 554	151 948	367 987	404 785	905 162	905 162
Total	985 684.0	1 231 657	1 645 892	1 327 936	1 327 936	1 327 936	6 946 352	6 946 352

FUENTE: Informe Tributario y de Gestión, SAT, diversos años y segundo trimestre de 2017, SHCP.

actualización y registro del Servicio de Administración Tributaria, como a la creación del ya referido Régimen de Incorporación Fiscal (mediante el cual millones de trabajadores tuvieron exención en el pago de ISR durante el primer año de registro a cambio de su afiliación al Seguro Social), todo lo cual resultó de la visita a más de 900 mil domicilios fiscales y establecimientos para depurar y actualizar el registro federal de contribuyentes. Asimismo, se ejecutaron procesos de inscripción masiva de asalariados y de personas físicas del sector primario; y como veremos a continuación, de ninguna manera puede considerarse ni se traduce en un aumento en la recaudación ni en la eficiencia recaudatoria del gobierno federal en México.

De ese total, sin embargo, la cifra de contribuyentes que realmente cumple con sus obligaciones fiscales es de alrededor de 6.9 millones de personas: ¡apenas uno de cada diez contribuyentes realiza su declaración anual! El cuadro 2 muestra la evolución, entre los años 2002 y 2017, de los contribuyentes que presentaron su declaración anual.

De tal forma que los datos muestran que aunque el número de contribuyentes haya crecido exponencialmente, actualmente evaden al fisco millones de personas, físicas y/o morales. Los cuadros 3 y 4 muestran, respectivamente, los niveles de recaudación alcanzados, entre los años 2002 y 2016 de los dos principales impuestos federales: el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Si consideramos que los grandes contribuyentes aportan alrededor del 72% del Impuesto sobre la Renta y que el 43% de los grandes contribuyentes están evadiendo al fisco, actualmente dejan de recaudarse, por ese concepto, alrededor de 537 198 millones de pesos anuales.

A su vez, si consideramos que alrededor del 42% del Impuesto al Valor Agregado está dejando de enterarse al fisco; entonces tenemos que por este concepto se están evadiendo, anualmente, 332 514 millones de pesos.

Así, el gran total de evasión por estos dos conceptos federales es de alrededor de 869 712 millones de pesos anuales; lo que rebasa la cifra de los estudios hasta hoy dados a conocer.

La evasión fiscal en nuestro país, además de que se ha permitido y aún estimulado por la *corrupción* para que las personas y pequeñas empresas no paguen impuestos, derechos y obligaciones, *ha estado determinada por un nivel muy elevado de ineficiencia técnica.*

De acuerdo con estudios recientes, todas las entidades federativas y los municipios del país tienen una capacidad de obtención de recursos tributarios superior a la captación que actualmente tienen. *El 84% de los municipios del país tienen una recaudación inferior al 11% de lo que deberían tener.*

CUADRO 3
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (PESOS CORRIENTES),
AÑOS SELECCIONADOS, 2002-2016

Conceptos	Millones de pesos corrientes										
	2002	2003	2004	2005	2008	2010	2016				
Personas físicas	2 628.8	4 487.5	4 635.9	2 539.9							
Personas morales	33 428.0	38 994.2	37 554.2	46 071.0							
Retenciones a residentes en el extranjero	3 311.7	2 980.8	3 457.3	4 828.0							
Retenciones por salarios	42 623.3	47 581.2	57 248.5	51 496.9							
Total	81 991.8	94 043.7	102 895.9	104 935.8	580 983	640 875	1 249 299				

FUENTE: Informe Tributario y de Gestión, SAT, diversos años y segundo trimestre de 2017, SHCP.

CUADRO 4
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (MILLONES DE PESOS CORRIENTES),
AÑOS SELECCIONADOS, 2002-2016

Conceptos	Millones de pesos corrientes										
	2002	2003	2004	2005	2008	2010	2011	2014	2015	2016	
Personas físicas	2 213	2 283.90	2 359.10	2 612.1							
Personas morales	48 626	61 371.6	67 785.90	75 909.1							
Total	50 840.10	63 655.50	70 145.00	78 521.2	448 359.9	485 559	555 677	667 085	707 213	791 700	

FUENTE: Informe Tributario y de Gestión, SAT, diversos años y segundo trimestre de 2017, SHCP.

La evidencia empírica muestra que *el grado de correspondencia entre contribuyentes y beneficiarios de los servicios públicos proporcionados por cada nivel de gobierno, hace necesario que cada nivel de gobierno conozca con toda precisión cuáles son sus competencias fiscales.*

La falta de recaudación tributaria tiene varias fuentes explicativas, dos de las principales son: a) por una parte, *corrupción en sus múltiples formas y manifestaciones*, fomentado la evasión fiscal; el administrador público evade sus responsabilidades y fomenta el cohecho, con lo que la máquina pública funciona para evadir el pago de las responsabilidades tributarias; b) por otro lado, *existe en realidad un desconocimiento técnico. Los administradores públicos desconocen su capacidad real de obtención de recursos tributarios.*

No sabemos qué porcentaje de la ineficiencia fiscal se deba a cada una de estas causas.

Ya se han investigado a fondo las causas de los bajos niveles de recaudación que existen en el país, pues *se trata de un problema multifacético*, al que probablemente se tengan que dar varias vías de solución de manera simultánea.

La eliminación del desequilibrio fiscal de la Federación, vista como condición imprescindible para enfrentar con éxito los desafíos de distribución y combate a la pobreza, depende del incremento de los ingresos públicos o de la reducción del gasto público. Frente a la imposibilidad de continuar aumentando los impuestos sobre la base imponible actual, es necesario incrementar la base gravable; pero ello no será posible si no se crea una cultura de pago de impuestos desde la célula de la administración pública: el municipio. Sin embargo, en un gran número de casos los receptores de rentas de los más de 2 470 municipios del país desconocen sus competencias fiscales.

La fragilidad financiera de los estados y municipios del país tiene como una de sus causas inmediatas la falta de responsabilidad fiscal de los administradores de las haciendas públicas locales. Esa falta de responsabilidad fiscal es evidente debido a la reducida preocupación que la mayor parte de los administradores locales tienen por elevar los ingresos tributarios propios y por la elevación del gasto público estatal y municipal, sustentado por el estímulo de poder transferir el financiamiento de sus déficits al gobierno federal. Durante décadas, este comportamiento ha sido fomentado por los gobiernos de los estados, que buscan en la dependencia económica de los gobiernos municipales, apoyos políticos permanentes.

Debido a toda esta problemática, proponemos la creación de la *Ley de Responsabilidad Fiscal* para la reducción de la evasión tributaria, que incida en los tres niveles de gobierno y que establezca claramente sanciones tanto a personas físicas como morales.

CONCLUSIÓN: HACIA LA *LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL*

La garantía de suficiencia financiera implica que los distintos niveles de gobierno tengan la capacidad de financiar los gastos derivados del ejercicio de sus funciones con sus propios recursos, como condición necesaria para la preservación de la autonomía en la toma de decisiones para la determinación del volumen y composición de los bienes y servicios que prestan a sus comunidades.

A su vez, la mayor vinculación entre la carga tributaria impuesta a las comunidades y las decisiones de gasto público de sus gobiernos permitiría garantizar la disciplina financiera de las unidades inferiores de gobierno. Cuando las decisiones de gasto se traducen en tributos, los contribuyentes son los más interesados en el control del comportamiento fiscal de sus gobiernos.

Garantizar autonomía financiera e inducir responsabilidad fiscal son dos objetivos que pueden ser alcanzados con mayor participación de los ingresos tributarios propios en la estructura del financiamiento de las unidades inferiores de gobierno.

La *aparente* baja capacidad fiscal que existe en nuestro país para recaudar lo que debemos recaudar, en particular en la mayoría de los gobiernos estatales y municipales, determina una reducida participación de los recursos tributarios dentro de sus estructuras de financiamiento. Las disparidades económicas interregionales, interestatales e intermunicipales constituyen una causa estructural del desequilibrio fiscal de la federación. A pesar de esta limitante, nuestros resultados anteriores (Aguilar, 2003) para el cálculo del esfuerzo fiscal por estados y municipios muestran que, debidamente identificados los “nichos económicos” sobre los cuales se pueden instrumentar políticas fiscales específicas, se podría lograr un mayor desarrollo regional sin recurrir a déficits fiscales de la Unión.

Lo que hoy proponemos es el establecimiento de la *Ley de Responsabilidad Fiscal*, una ley en la que se establezcan detalles de cuánto se tiene que recaudar y mecanismos para lograrlo por tipo de contribuyente. Se trataría de una ley destinada a lograr que quienes no están cobrando, lo hagan. Se trata, entonces, de establecer en esta ley que proponemos, las sanciones específicas que deberán pagar los contribuyentes que no cumplan y que establezca, a su vez, las sanciones que se aplicarán a los servidores públicos de los tres niveles de gobierno que no cumplan con su obligación de cobrar impuestos. Sólo con una ley de esta naturaleza se podrá imponer en México una nueva cultura, la cultura de la legalidad basada en los principios de equidad y desarrollo. Esta búsqueda de una ley que cumpla con la función de desincentivar el comportamiento perverso que se ha estableci-

do entre recaudadores y contribuyentes (sobre todo a escala local) es tanto más necesaria por el hecho de que son, precisamente esos niveles de gobierno, los que menos recursos tienen para impulsar el desarrollo con inclusión social que requiere el país.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Gutiérrez, Genaro (2003), *Nueva Reforma Fiscal en México*, México, INAP-IPN, Porrúa.
- Advisory Commission of Intergovernmental Relations (ACIR) (1986), "Measuring State Fiscal Capacity: Alternative Methods and Other Uses", en *Information Report*, Washington.
- Andreoni, James; Brian Erard y Jonathan Feinstein (1998), "Tax Compliance", en *Journal of Economic Literature*, vol. 36, núm. 2, pp. 818-860.
- Aigner, D.J.; C.A. Lowell y D.L. Smith (1977), "Formulation and Estimation of Stochastic Frontier Production Function Models", en *Journal of Econometrics*, núm. 6, pp. 21-37.
- Allingham, Michael G. y Agnar Sandmo (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", en *Journal of Public Economics*, Amsterdam, vol. 1, núms. 3-4, pp. 323-338.
- Alm, James y Benno Torgler (2004), "Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe", en *Working Paper*, núm. 14.
- Álvarez Estrada, Daniel (2009), "Tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso de México", Serie *Macroeconomía del desarrollo*, Santiago de Chile, agosto, CEPAL, División de Desarrollo Económico.
- Álvarez, Xavier (1992), "Corresponsabilidad fiscal y déficit de la hacienda autonómica", Hacienda Pública Española, pp. 53-67 (monografías I/92).
- Andvig, Jens Chr. y Karl Ove Moene (1990), "How Corruption May Corrupt", en *Journal of Economic Behavior and Organization*, vol. 13, pp. 63-76.
- Atkinson, A. y J. Stiglitz (1980), *Lectures in Public Economics*, Londres, McGraw-Hill Book Company.
- Bahl, R. y J. Linn (1991), *Fiscal Decentralization and Intergovernmental Transfers in Less Developed Countries*, trabajo presentado en el World Bank Seminar in Intergovernmental Relations.
- Bassols, B.A. (2000), *Geografía económica de México. Teoría, fenómenos generales, análisis regional*, México, 3a. reimpresión, Trillas.
- Battese, G.E. (1992), "Frontier Production Functions and Technical Efficiency: A Survey of Empirical Applications in Agricultural Economics", en *Agricultural Economics*, vol. 7, pp. 185-208.

- Battese, G.E. y G.S. Corra (1977), "Estimation of a Production Frontier Model: With Application to the Pastoral Zone of Eastern Australia", en *The Australian Journal of Agricultural and Resource Economics*, vol. 21, núm. 3, pp. 169-179.
- Battese, G.E. y T.J. Coelli (1991), *Frontier Production Functions, Technical Efficiency and Panel Data: With Application to Farmers in India*, Armidale, University of New England/Department of Econometrics, Working Paper in Applied Statistics, 56.
- Battese, G.E. y G.A. Tessema (1993), "Estimation of Stochastic Frontier Production Function with Time Varying Parameters Technical Efficiencies Using Panel Data from Indian Villages", en *Agricultural Economics*, vol. 9, núm. 4, pp. 313-333.
- Bureau of Economic Analysis Foundation (BEA) (2008), "On Personal Income Tax Evasion in 2005-2007", en *Information Bulletin*, núm. 66, mayo, Moscú.
- Becker, Gary (1968), "Crime and Punishment: An Economic Approach", en *Journal of Political Economy*, Chicago, vol. 76, núm. 2, pp. 269-267.
- Biehl, Dieter (1991), *Intergovernmental Fiscal Relations and Macroeconomic Management: a Case Study of a Federal Country-Germany*, trabajo presentado en el World Bank Seminar in Intergovernmental Relations.
- Bosch, Nuria (1992), "Descentralización y corresponsabilidad fiscal: un test para los obiernos subcentrales españoles", Hacienda Pública Española, pp. 105-113 (monografías, I).
- Coelli, T.J. (1991), *Maximum-Likelihood Estimation of Stochastic Production Functions with Time Varying Technical Efficiency Using the Computer Program Frontier 2.0*, Armidale, Australia, University of New England/Department of Econometrics, Working Paper in Econometrics and Applied Statistics, 56.
- Courant, Paul; Edward Gramlich y Daniel Rubinfield (1979), "The Stimulative Effects of Intergovernmental Grants: Or Why Money Sticks Where it Hits", en Peter Mieszkowsky y William Oakland (eds.), *Fiscal Federalism and Grants-in-Aid*, Whashington, Urban Institute Press.
- Cowell, F.A. (1995), *Measuring Inequality*, Nueva York, 2a. ed., Prentice Hall Harvester Wheatsheaf.
- Feld, Lars P. y Bruno S. Frey (2007), "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", en *Law & Policy*, vol. 29, núm. 1, pp. 102-120.
- Follain, James (1979), "Grant Impacts on Local Fiscal Behavior: Full-Information Maximum Likelihood Estimates", en *Public Finance Quarterly*, vol. 7, núm. 4, pp. 479-500.

- Franzoni, Luigi A. (2008), "Tax Compliance. Encyclopedia of Law and Economics", University of Bologna, Italia, julio, pp. 1-31.
- Gordon, Roger (1983), "An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism", en *Quarterly Journal of Economics*, vol. 98, núm. 4, pp. 566-586.
- Gramlich, Edward (1977), "Intergovernmental Grants: A Review of the Empirical Literature", en Wallace Oates (ed.), *The Political Economy of Fiscal Federalism*, Lexington, MA, Heath Lexington Books.
- Leuthold, Jane (1991), "Tax Shares in Developing Economies: A Panel Study", en *Journal of Development Economics*, vol. 35, núm. 1, pp. 173-185.
- Maxwell, James (1969), *Financing State and Local Governments*, Washington, The Brookings Institution.
- McGee, Robert W. y Michael Tyler (2006), *Tax Evasion and Ethics: A Demographic Study of 33 Countries*, Miami Shores, FL, USA, Andreas School of Business Working Paper, octubre, Barry University.
- Musgrave, Richard (1969), *Fiscal Systems*, New Haven/Londres, Yale University Press.
- Niskanen, William A. (1978), "Deficits, Governments Spendings and Inflation: What is the Evidence?", en *Journal of Monetary Economics*, vol. 4, núm. 3, septiembre, pp. 591-602.
- Oates, Wallace (1972), *Fiscal Federalism*, Nueva York, Harcourt-Brace-Jovanovich.
- Peltzman, Sam (1992), "Voters as Fiscal Conservatives", en *Quarterly Journal of Economics*, vol. 107, núm. 429, pp. 327-361.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (2004), "Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale", en *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, vol. 13, núm. 2, pp. 135-143.
- Rubinfield, Daniel (1987), "The Economics of Local Public Sector", en J. Auerbach R. Feldstein (eds.), *Handbook of Public Economics*, Holanda.
- Shah, Anwar (1992), *The New Fiscal Federalism in Brazil*, Washington, World Bank, Discussion Paper, 124.
- Slemrod, Joel y Shlomo Yitzhaki (2000), "Tax Avoidance, Evasion and Administration", en *Working Paper 7473*, Boston, enero, National Bureau of Economic Research – NBER.
- Tiebout, Charles (1956), "A Pure Theory of Local Expenditures", en *Journal of Political Economy*, vol. 64, núm. 5, pp. 416-424.
- Turnbull, Geoffrey (1992), "Fiscal Illusion, Uncertainty and the Flypaper Effect", en *Journal of Public Economics*, vol. 48, pp. 207-223.
- Turnbull, Geoffrey (1993), "Fiscal Illusion and the Output Expansion Hypothesis", en *Public Finance Quarterly*, vol. 21, núm. 3, pp. 305-321.

- Wagner, Richard E. (1976), "Revenue Structure, Fiscal Illusion and Budgetary Choice", en *Public Choice*, vol. 25, pp. 45-61.
- Wildasin, David (1987), "Federal-State-Local Fiscal Relation: A Review of the Treasury Report", en *Public Finance Quarterly*, vol. 15, pp. 123-145.
- Winer, Stanley (1983), "Some Evidence on the Effect of the Separation of Spending and Taxing Decisions", en *Journal of Political Economy*, vol. 91, núm. 1, febrero, pp. 126-140.