

Impuesto sobre nóminas. Una propuesta para incrementar el erario de las entidades federativas

Tax on Payrolls: A proposal to increase the treasury of federation states

Mario Jesús Aguilar Camacho*, Rafael Espinosa Mosqueda**,
José Enrique Luna Correa***

Resumen

Para momentos de crisis, imaginación y audacia. El escenario económico mexicano ante la caída de los precios del petróleo es el siguiente: el gobierno federal ha “recortado” el gasto, pero si continúa esa tendencia tendrá que recurrir a más disminución de recursos, así como al endeudamiento—actualmente la deuda pública representa el 46% del PIB-, o a aumentar los tributos —impensable después de la repudiada reforma fiscal de 2014 y en pleno año electoral-. Una consecuencia previsible: las finanzas públicas de las entidades federativas de la Unión sufrirán el embate.

Aquí se propone una reforma nomotética al objeto del Impuesto sobre Nóminas del artículo 1° de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, para evitar la inequidad que actualmente se presenta entre los sujetos pasivos, pues algunos evaden aprovechando las lagunas legales. Se aborda el daño colectivo y el impacto social de esta evasión con un estudio de su costo en otras entidades federativas; de igual manera, se presenta una propuesta para elevar la recaudación del mismo, la cual puede adaptarse en otras entidades para aumentar sus propios ingresos y que ya no dependan tanto de las participaciones federales.

Palabras clave: Erario, Impuesto sobre nóminas, inequidad.

Abstract

For moments of crisis, imagination and boldness. The Mexican economic scenario for oil price falling is as follows: federal government has “cut” expenditure, but if this tendency continues, they will have to make use of more resources reduction, and therefore to indebtedness —currently public indebtedness represents 46% of GDP-, or to increase taxes —something unthinkable after the hated fiscal reform of 2014 and in election year-. A foreseeable consequence: public finances of the States of the Union will suffer the onslaught.

Here is proposed a nomothetic reform to the object of the Tax on Payrolls of the 1° article of the Law of Finance for the State of Guanajuato, to avoid the inequity currently present between passive subjects, since some of them evade making use of the legal loopholes. It is addressed the collective damage and the social impact of this evasion with a study of its cost in other States. Similarly, it is presented a proposal to raise the fundraising of the same, which may be adapted to other States to increase their own income and to not depend completely on federal holdings.

Keywords: Treasury, Tax on Payrolls, inequity.

* Mario Jesús Aguilar Camacho. Doctor en Derecho, Especialidad en Derecho Constitucional, Fiscal y Administrativo. Director del Departamento de Estudios Culturales, Demográficos y Políticos de la Universidad de Guanajuato, Campus Celaya-Salvatierra. E-mail: macamach57@gmail.com

** Rafael Espinosa Mosqueda
Doctor en Administración con Especialización en Finanzas. Profesor Investigador en la Universidad de Guanajuato, Campus Celaya-Salvatierra. E-mail: asesorneg@yahoo.com.mx

*** José Enrique Luna Correa
Doctor en Administración, con Especialidad en Capital Humano. Director del departamento de Finanzas y Administración en la Universidad de Guanajuato, Campus Celaya-Salvatierra. E-mail: enrique_luncor@hotmail.com

Artículo recibido: el 10 de febrero de 2015

Artículo aceptado: el 22 febrero 2015

Introducción

No se requiere ser profeta para ver el impacto en las finanzas públicas de la caída de los precios del petróleo, actualmente en su nivel más bajo en cinco años. Si analizamos la balanza comercial de Petróleos Mexicanos (Pemex), se aprecia la reducción a la mitad en un mes, de mil 300 millones de dólares (mdd) en septiembre a 656 mdd en octubre, y eso fue antes de que la combinación de una menor producción de México y de que el precio mundial del petróleo llegara a sus estadios más bajos en diciembre de 2014 y enero de 2015 (Weber, 2014).

Alrededor de una tercera parte de los ingresos que obtiene la Federación provienen de esta industria, que históricamente se ha desarrollado con altibajos y volatilidad en el comportamiento de los precios asociados a sus productos (CEFP, 2014).

Aunado a lo anterior, México tiene grandes retos de competitividad en los próximos años. El país debe dinamizar la economía e incrementar la productividad. Hoy en día, ha obtenido una estabilidad macroeconómica que se refleja en una tasa de inflación controlada y una buena reputación en los mercados internacionales. Sin embargo, la estabilidad no es un sinónimo inherente de crecimiento económico y también es necesario reducir la pobreza, fortalecer el capital humano e invertir en infraestructura (OCDE, 2012).

México se distancia de los demás países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2010), en lo que respecta a la forma general de distribución del ingreso: la mayoría de la gente de clase media tiene un salario mucho más cercano a los trabajadores de clase baja. Mientras que la tendencia de la década pasada hasta 2006 (los ingresos ganan en el límite inferior y pierden en el superior), el reto es acelerar las percepciones de los grupos de menores ingresos en un contexto de recuperación del ingreso real per cápita, en términos reales una redistribución del ingreso; México es rico en recursos pero estos se encuentran mal

distribuidos (Samaniego Breach , Morales Bañuelos, & Bettinger, 2009).

Dado que la población mexicana es relativamente joven, los niños representan aproximadamente la mitad de todo el sector afectado por la pobreza, por lo que la probabilidad de que la pobreza tenga consecuencias duraderas es más alta en México que en otros países de la OCDE (OCDE, 2010). La pobreza entre la población de mayor edad se acentúa entre los más ancianos. La tasa de pobreza entre las personas de 75 y más años (30%) es una vez y media superior al promedio. Además, como la población mexicana está envejeciendo, existe el riesgo de que aumente la proporción de ancianos pobres, por lo mismo, el sistema de pensiones es uno de los sectores vulnerables en cuestión de recursos, ya que el principal instituto de salud y de pensiones está en quiebra y para ello o se extingue, o el gobierno federal lo tendrá que rescatar o renovar en profundidad su estructura, y para ello dichas partidas presupuestarias tienen repercusión en la recaudación, ya que si ésta no es la esperada se tienden a generar ajustes (Turner Hurtado, 2011).

A pesar del progreso, el sistema de protección social de México sigue siendo limitado, dejando desprotegidos a la mayoría de sus ciudadanos vulnerables. El gasto público social como proporción del Producto Interno Bruto (PIB) ha aumentado desde menos del 2% en 1985 a un 7.2% en el 2007, pero sólo supone poco más de un tercio del nivel observado en otros países de la OCDE. La proporción del gasto público en programas sociales con respecto al PIB de México es modesta, no sólo en términos absolutos, sino también en términos del PIB per cápita; la mayoría de las partidas presupuestarias no se van a la inversión en infraestructura ni a fines sociales, se va al gasto corriente del gobierno y esto genera un mayor atraso en atajar los problemas latentes (OCDE, 2012). Por otro lado, la reducción de presupuestos para

infraestructura pública, golpea fuertemente el sector social ya que de este dependen muchas familias de la clase media-baja, es un sector que genera miles de empleos anualmente, y si los gobiernos reducen su gasto en ésta o no aplican de manera adecuada dicho presupuesto la economía tiende a desacelerarse; un caso palpable es el que se vivió en el año 2013 con el cambio de administración a nivel federal, más los aspectos internacionales; aunado a ello la ineficiente aplicación del presupuesto ha traído consigo una desaceleración de la economía mexicana en los tres primeros trimestres del 2013 (Zuckermann, 2013). La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), “pone el dedo en la llaga”:

- La falta de recursos del gobierno está relacionada con un problema estructural de finanzas públicas que por diversas razones se debe resolver; lo más urgente y que tiene mayor impacto social es lo siguiente:
- El crecimiento en pensiones y deudas contingentes, las más importantes de sostener son aquellas de las paraestatales gubernamentales;
- La utilización de recursos no renovables para el gasto corriente;
- La volatilidad de los precios del petróleo y el declive de la plataforma exportadora;
- Altos niveles de informalidad en la economía con su alto costo;
- El régimen fiscal es complejo y presenta diversas oportunidades para la elusión; La evasión fiscal sistemática, producto de la complejidad fiscal; y
- Desequilibrio entre la responsabilidad de recaudación y la disposición de recursos para el gasto. (ONU, 2014)

Una comparación en el ámbito internacional refleja que México tiene una baja recaudación como porcentaje del PIB. México recaudó en 2010 por ingresos tributarios.

18% de su PIB, en contraste con 33% del promedio de la OCDE. Sin embargo, si no se consideran las contribuciones a la seguridad social y los ingresos petroleros esta cifra se reduce a 10.1% (SHCP, 2013).

Es incuestionable que la anterior situación también afectará las finanzas públicas de las entidades federativas y municipios que dependen en gran parte de las participaciones y aportaciones de recursos federales.

Las participaciones y aportaciones federales para las Entidades Federativas y Municipios son los mecanismos y fondos presupuestarios diseñados por la federación para transferir a los estados y municipios recursos que les permitan fortalecer su capacidad de respuesta y atender demandas sociales en los rubros de educación, salud, infraestructura básica, fortalecimiento financiero y seguridad pública, programas alimenticios y de asistencia social, así como de infraestructura educativa (DOF, 2014). Frente a esa situación los estados, municipios y el Distrito Federal deberán reforzar sus finanzas públicas generando recursos propios.

El objetivo de este trabajo es justificar y proponer una reforma al artículo 1º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato sobre el objeto tipificado del Impuesto Sobre Nóminas (ISN), en la cual se graven, aparte de los pagos, la fuente de riqueza ubicada en el territorio del Estado, a fin de crear una equidad tributaria entre los sujetos contribuyentes. Se proponen algunas actividades a la autoridad fiscal para incrementar los ingresos tributarios.

Metodología

Este trabajo es producto y resumen de una multidisciplinaria investigación. Se emplea el método de hermenéutica jurídica para justificar la propuesta de reforma al objeto del Impuesto sobre Nóminas del artículo 1º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, impugnada por la inequidad en el trato a los sujetos pasivos. Se comparan datos

de varias entidades de la República en materia de evasión del impuesto sobre nóminas. Se contrastan cifras proyectadas de la recaudación actual contra la posible recaudación que se lograría si se concretiza el planteamiento de la propuesta.

Marco conceptual

Para que el Estado pueda cumplir con sus fines requiere de recursos, los cuales en su mayoría se originan en la potestad tributaria que otorga la constitución. Señala Sergio Francisco de la Garza (De la Garza, 2010, pág. 208), que para realizar todas sus actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado.

Luis Humberto Delgadillo (Delgadillo Gutiérrez, págs. 38-39) encuentra el origen de la potestad tributaria del Estado cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, la plasma en su Constitución para la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos.

El poder tributario determina Raúl Rodríguez Lobato (Rodríguez Lobato, 2007, pág. 6), es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer a la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado, que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el Gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado, sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, intervienen los tres órganos del poder público.

Luis Humberto Delgadillo (Delgadillo Gutiérrez, 2003, pág. 15), define a la potestad tributaria como: "Un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo... Este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditado para su debido cumplimiento". También hace una diferenciación entre potestad tributaria y competencia tributaria, entendiendo por la primera a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que en la segunda se refiere a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado. De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el país puede ejercerse por los tres órdenes o ámbitos de gobierno - Federación, Estados y Municipios-, siguiendo los lineamientos que se establecen en la misma. Lo anterior, deslizado sobre los rieles de la obligación que se establece en el artículo 31, Fracción IV, de contribuir para los gastos públicos tanto a la Federación, Estados y Municipios, en donde se resida.

Concurrencia impositiva

Los principios que se siguen en cuanto al ámbito de competencia que tienen los tres órdenes o ámbitos de gobierno respecto de la potestad tributaria o facultad de establecer contribuciones son los siguientes:

1. Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos;
2. Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa de determinada materia a la federación;
3. Restricciones expresas a las potestades tributarias de los Estados;
4. Establecimiento de ciertas materias reservadas a los municipios; y
5. Establecimiento de la posibilidad de que los Estados renuncien a su potestad tributaria a favor de la Federación, ingresando al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. (Estrada Rodríguez, 2002, pág. 7).

El primer principio tiene su sustento en el artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dispone que el Congreso fijará las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, pero no indica que esa facultad de imposición sea una facultad que explícitamente le corresponda a éste con exclusión de la facultad de las legislaturas locales. Así, sobre esta regla, por un lado, el gobierno federal, y por el otro, los estados de la República imponen con sus propios criterios las contribuciones que estiman necesarias (Carrasco Iriarte, 2010, pág. 250).

De lo anterior se desprende que la doble tributación sí está permitida por la Constitución, ya que por un lado y de acuerdo al numeral 124, las facultades que expresamente se concedan a la Federación no podrán ser ejercidas por los Estados; pero, como establece el ya mencionado artículo 73 constitucional, en su fracción VII, no se consideran facultades expresas a la Federación, ya que no encontramos en dicha fracción un enunciamiento específico, por consiguiente no se prohíbe a la Federación el establecer contribuciones, más que cuando existan facultades expresas, por las que sólo el Congreso o la Federación puedan legislar, tal y como sucede en la fracción XXIX-A.

El segundo principio tiene su fundamento en los Artículos 73, fracción XXIX y 124

Constitucional, donde sí se encuentra una lista de materias reservadas expresamente a la Federación, y por consiguiente no hay competencia para los estados. El artículo 124

Constitucional establece: “Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios Federales se entienden reservadas a los Estados”. Lo cual constituye una limitante a la potestad tributaria de las entidades federativas.

El tercer principio tiene su fundamento en el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, así como en el 118, ambos constitucionales. El cuarto principio se encuentra contenido en el artículo 115, fracción IV.

El quinto principio se da en los casos de Estados que tienen sujeción al Sistema de Coordinación Fiscal. Los Estados adheridos a este sistema renuncian en parte a su potestad tributaria, en el caso de sus facultades impositivas concurrentes con la federación, para participar de los beneficios del sistema mencionado, tales como los ingresos que obtienen de la Federación bajo el mecanismo de las llamadas participaciones, fundadas en la Ley de Coordinación Fiscal. Actualmente todas las entidades federativas, por medio de los convenios de coordinación se han integrado al sistema para solucionar los problemas derivados de la concurrencia impositiva.

Para reafirmar lo expresado sobre la distribución de la potestad tributaria, Hugo

Carrasco (Carrasco Iriarte, 2010, págs. 250-251) menciona:

El poder tributario federal y estatal no tiene delimitada la esfera de competencia en forma categórica y absoluta, ya que el texto constitucional, a través de sus diversas normas señala algunas atribuciones en materia impositiva de competencia exclusiva de la Federación, así como de la Hacienda Municipal y prohibiciones de los Estados. Al respecto, fuera de los campos exclusivos de la federación y de los municipios, aparece el fenómeno de la doble competencia tributaria.

Lo anterior expresa que a pesar de existir ciertas restricciones al poder tributario de los Estados y Municipios, estas restricciones no son absolutas, pues se dejan abiertos ciertos campos sobre los que sí pueden imponer contribuciones y así sufragar sus gastos o unirse, en su caso, al Sistema de Coordinación Fiscal.

Tomando en cuenta al aspecto legal, la serie de requisitos que deben satisfacerse para establecer contribuciones, además de la mencionada competencia de la autoridad, están contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución: Que la contribución se encuentre establecida y regulada en una ley. Que la contribución sea proporcional. Que la

contribución sea equitativa. Que la contribución se destine al gasto público.

Estos requisitos han sido considerados por la Suprema Corte (SCJN, 2007, pág. 334) como derechos fundamentales y sus garantías, y por tal motivo se puede pedir ante los tribunales federales, sean respetadas por medio del juicio de amparo correspondiente. Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato (Rodríguez Lobato, 2007, págs. 6-8) ha considerado que el límite constitucional al poder tributario, está constituido por los principios constitucionales en ellas contenidos de legalidad, proporcionalidad y equidad, de generalidad, de igualdad, de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos, de irretroactividad de la ley, garantía de audiencia, derecho de petición y de no confiscación de bienes. Los contribuyentes, por principio de residencia, tributan para distintos sujetos que son Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, los cuales han creado sus propios impuestos; claro está que en el orden federal es donde se localiza el grueso de los impuestos que se pagan. Para que los estados ya no dependan tanto de la Federación el 27 de diciembre de 1978 se publicó la Ley de Coordinación fiscal, con el fin de que los estados y municipios coadyuven a la federación en su tarea de recaudar y vigilar el debido cumplimiento de los contribuyentes.

Impuesto Sobre Nóminas (ISN)

Existe un acuerdo generalizado entre los contribuyentes, de que el ejercicio 2014 fue el año de más cargas tributarias en los últimos 20 años, esto debido a los aumentos en tasas derivadas de las reformas tanto federales como estatales y a la reducción de deducciones; lo anterior, aunado al alza en los precios de los productos debido a los mismos impuestos, ha empeorado el entorno.

En esa línea de ideas, la mayoría de los estados está buscando cómo obtener sus propios recursos, pues incentivar a los contribuyentes con estímulos como el de la

supresión del impuesto por tenencia de vehículos, se traduce en una disminución en sus ingresos. Un instrumento financiero del cual han echado mano los estados para incrementar sus ingresos a través de los impuestos locales, y el más dispuesto es el Impuesto Sobre Nóminas (ISN) y su aumento de la base y tasas.

Se recuerda que cuando se instrumentó este gravamen en los estados, las tasas del ISN variaban entre 0.75% y 2%; en la actualidad ha llegado hasta el 3%. Dice Verónica Luis Mojica (2014) que en algunos casos, sumando impuestos adicionales sube hasta 3.5%.

El ISN es un gravamen local, y apareció en el año 1963. Baja California, Chihuahua, Hidalgo, Distrito Federal, Nuevo León, Sonora, Tabasco y Tamaulipas, fueron las entidades federativas que sucesivamente lo introdujeron como instrumento para sus finanzas. El último Estado que lo incorporó fue Morelos en 2007, con lo cual prácticamente todo el país contempla la imposición de este tributo. En Guanajuato se aplicó en 2005 (Congreso Constitucional del Estado Libre y Soberano de Guanajuato,

2004). En algunas entidades tiene la denominación de Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal (ISERTP). El gravamen está dirigido sobre aquellas erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal derivadas de una relación laboral (Luis Mojica, 2014). Son sujetos tributarios de la carga impositiva, las personas físicas o morales, en cuyo carácter de patrones realicen pagos por conceptos de remuneraciones al trabajo personal subordinado, tales como los sueldos y salarios, tiempo extraordinario, bonos y primas, entre otros.

Debe advertirse que la principal diferencia entre ISN y el ISERTP, es que éste último no se limita a una relación de subordinación –bajo la dirección de un patrón o su representante, con los instrumentos y herramientas que proporciona el patrón, sujeto a un horario o

jornada laboral y en el lugar que indique el patrón (artículos 20 y 134, fracción III; de la Ley Federal del Trabajo)-, sino que se enfoca a cualquier relación de trabajo; lo que podría interpretarse como cualquier servicio personal que le sea prestado al sujeto pasivo de este tributo. No comprende solo a los trabajadores subordinados, sino que puede incluir a cualquier otra persona física o moral que preste un servicio al contribuyente.

Del análisis de las distintas leyes locales que contemplan al ISN –o su equivalente ISERTP-, se concluye que su propósito es que la entidad federativa obtenga ingresos de aquellas personas que trabajan dentro del territorio de la entidad, independientemente de quién sea el patrón de esas personas. Con fundamento en lo anterior, en algunas entidades federativas se viene estableciendo la figura de sujeto directo y del sujeto retenedor.

Una consideración sobre la Base del impuesto indica que éste es un concepto no consensuado y un tanto confuso, pues la mayoría de las veces concentra todos los importes en nóminas clasificados como percepciones y algunos conceptos de deducciones como faltas, permisos sin goce de sueldos, etcétera. Sin embargo, en algunas legislaciones estatales se podría interpretar que son las mismas percepciones que se establecen en la Ley de Seguro Social, en específico las que se consideran como integrables para determinar el Salario Base de Cotización (artículo 27 de la Ley del Seguro Social), otras consideran el salario diario integrado (artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo). Sin embargo, cada legislación es diferente y aun cuando la mayoría de ellas señala que los conceptos que son entregados por su trabajo, sean acumulados a la base del impuesto, hay entidades que señalan que los conceptos otorgados por la relación de trabajo también deben considerarse, como es el caso de las ayudas, subsidios, seguros de vida o de gastos médicos, entre otros.

En cuanto a los servicios proporcionados por terceras personas, ha sido altamente

cuestionada la determinación de la base del impuesto, ya que no todas las legislaciones lo aclaran, por lo que podríamos comentar que debería ser la totalidad de las contraprestaciones efectivamente pagadas (antes de impuesto), dado que la responsabilidad solidaria conlleva al total de dichos importes.

La anterior consideración surge del hecho de que no existe la obligación de parte del prestador de servicios de entregar copia de la nómina o recibos de nómina del personal que envió para realizar el servicio ofrecido. Por ello, la determinación de la base del impuesto mediante la facturación es injusta, pues las contraprestaciones involucran no solo el ingreso del trabajador, sino la carga fiscal y la utilidad. Con esto surge la recomendación a la autoridad fiscal para que los prestadores de servicios regularicen su situación en la entidad federativa en donde están prestando los servicios, al registrarse en el padrón de contribuyentes.

Con lo antes comentado, el ISN como fuente de ingresos está tomando mayor importancia para los estados y que, si se hacen modificaciones a las prestaciones que se otorgan a los trabajadores impactarán en esta contribución.

Recaudación y evasión fiscal del ISN en las entidades federativas

Este impuesto vino a sumarse a los impuestos propios de las haciendas públicas estatales y muy rápidamente se convirtió en significativa fuente de ingreso, fortaleciendo de una manera muy importante su recaudación y la capacidad para financiar sus presupuestos públicos. Sin embargo, desde su nacimiento ha estado sujeto de una muy amplia evasión en todos los estados del país, lo cual atenta contra su efectividad como fuente de recursos públicos.

Al realizar un análisis de la evasión en cada entidad federativa debe subrayarse que los estados que más recaudan son también las economías estatales más grandes, destacándose el Distrito Federal con un poco más de 8 mil millones de pesos, seguido del

Estado de México con 4 mil 661 millones de pesos, Nuevo León con 2,428 millones de pesos, Jalisco con un 1,638 millones de pesos, Guanajuato con 1,209 millones de pesos y Chihuahua con 1,209 millones de pesos. Estos seis estados en conjunto concentran el 63% del total de la recaudación del Impuesto Sobre Nómina (Barcelata Chávez, Academia.edu, 2014). Se observa que estos estados son también los que tienen un mayor número de trabajadores subordinados y remunerados debido a que la Masa Salarial es mayor, y a que esta constituye la base gravable de este impuesto (Ver Figura 1).

Por oposición, en 2008 la Evasión Fiscal Total del ISN, y sus equivalentes, en el conjunto de las entidades federativas alcanzó un monto de 19,654 millones de pesos (mdp) mientras que el Índice de Evasión Total (IET) fue del 40.3%, lo que significa que sólo se recaudó el

59.7% del total de lo que potencialmente podría haberse recaudado durante ese año. Es decir, se dejaron de recaudar 40 centavos de cada peso que se podría haber recaudado. Para ese año, la Recaudación Potencial Total (RPT) fue de 48,787 mdp; mientras que la Recaudación Efectiva (RE) sólo alcanzó un monto de 29,133 mdp. En este rubro, el método utilizado es el que señala Barcelata (2014); el cual está basado en la idea de que

...todos aquellos empleadores que no otorgan prestaciones laborales a sus empleados, no pagan el impuesto sobre las remuneraciones que realizan al personal que tienen contratado. Es simple entender por qué: Al no tener registrados a sus trabajadores en ninguna institución que preste seguridad social, la empresa los hace "invisibles" porque no constan en ningún registro administrativo y esto reduce considerablemente las posibilidades de ser detectados. En ese sentido, tampoco son registrados como trabajadores remunerados ante la autoridad fiscal y por lo mismo, no son visibles para ella, por lo que se puede evadir el pago del impuesto correspondiente. Aunque los trabajadores sí son visibles físicamente, sin embargo, las autoridades a cargo del

cobro de este impuesto no implementan mecanismos para su detección por esta vía. Es importante señalar que la evasión no se deriva únicamente de aquellos empleos dentro de la llamada economía informal; el fenómeno señalado existe también en empresas legalmente establecidas y que cumplen parcial o totalmente con el pago de otros impuestos, además de ofrecer prestaciones laborales a algunos o a todos sus empleados.

Indica el propio Barcelata (2014), que puede ser el caso de que la empresa otorgue prestaciones laborales y aun así no reporte esas remuneraciones para evadir el impuesto. Puede ser también que si reconozca ese pago salarial, pero en una magnitud menor a la que es en realidad.

Evidentemente, el riesgo de ser detectado es mayor en las empresas de este tipo, pero eso no impide la evasión del impuesto. Considerando todos estos aspectos, y las distintas posibilidades de evasión, se diseñó un método que pretende estimar la evasión fiscal del ISN con la mayor precisión posible. Para este cálculo se determinaron los siguientes indicadores: la estructura salarial estatal; el salario mínimo de cada estado; la Masa salarial estatal; la Recaudación potencial total (RPP) por estado; la Recaudación potencial parcial (RPP) por estado; la Evasión Total del ISN por estado; la Evasión parcial del ISN por estado; el Índice de recaudación fiscal; el Índice de evasión fiscal y el Índice de Informalidad del mercado laboral (ver Figura 2).

Señala Barcelata (2014) que los estudios más recientes sobre la evasión fiscal refieren un importante conjunto de aspectos que permiten identificar algunas de las causas asociadas a la evasión fiscal en general. En este sentido hay que mencionar a Allingham y Sandmo (1972) con su ensayo *Evasión al impuesto sobre la renta: un análisis teórico* *Evasión al impuesto sobre la renta*, que ha servido de fundamento para un amplio número de estudios posteriores y cuya elaboración sienta las bases para la conformación de la

llamada Teoría Económica de la Evasión Fiscal (Sandmon, 2005). En un modelo de análisis (Allingham & Sandmo, 1972) se establecen tres aspectos que son fundamentales para entender la evasión fiscal: i) Que la decisión de declarar el impuesto se da bajo condiciones de incertidumbre, porque la reacción de la autoridad fiscal no es conocida por el evasor y tampoco es inmediata, ni automática. ii) Que la rentabilidad de la evasión depende de la probabilidad de ser auditado y de la magnitud de penalidad existente. Y esa probabilidad depende del gasto en investigación y auditorías que realiza la autoridad; iii) Que es una elección racional que los contribuyentes toman, considerando los siguientes aspectos: las sanciones existentes, la magnitud de las tasas impositivas, el monto de la penalidad, la aversión al riesgo y el riesgo de ser detectado.

Por su cuenta, Sandmo (2005), considera también, que la probabilidad de detección está determinada por la frecuencia de las auditorías, y por la magnitud de las penalidades por evasión, y que éstas son políticas substitutas. Por ello, si se desea alcanzar un determinado grado de disuasión, sólo será posible a través de dos combinaciones: altas probabilidades de detección y bajas penalidades, o bajas probabilidades pero altas penalidades. La segunda alternativa es la mejor si además se busca reducir los costos de la administración tributaria, pero puede conducir a penalidades inaceptablemente altas, aunque evidentemente, nadie evadiría impuestos. Otro factor determinante en la evasión fiscal es la ocupación.

El momento de la decisión de evadir impuestos es un aspecto muy importante por cuanto a los efectos que ocasiona en la organización del mercado y en particular en la formalidad de los mercados laborales. No es lo mismo, por tanto, que el contribuyente tome la decisión de evadir al momento de llenar la declaración de impuestos, a que lo haga antes de decidir sobre su trabajo y las horas de ocio. Es decir, existe una relación entre la evasión fiscal y la oferta y demanda de trabajo en el mercado formal y en el mercado

informal. Dicho de otro modo, la evasión está relacionada con las opciones del mercado de trabajo (Sandmon, 2005).

Sin embargo, aunque es sabido que una tasa impositiva más alta genera una reducción de horas trabajadas en el mercado formal, y puede propiciar un incremento de horas en el mercado informal (y por tanto más evasión) o más horas para el ocio (es decir más desocupación), el modelo no señala como se divide ese número de horas en cada tipo de actividad, por lo que no permite saber si el incremento de la tasa impositiva genera más evasión o más desocupación. Es decir que los efectos de la tasa marginal están indeterminados en el sentido de no existir una hipótesis empírica clara en el modelo teórico. (Pencavel, 1979; Baldry, 1979)

Recaudación del ISN en el Estado de Guanajuato

Los elementos del ISN se contienen en los artículos 1º al 4º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato de la siguiente manera:

Objeto. Los pagos efectuados en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les dé, dentro del territorio del Estado.

Sujeto. Las personas físicas y morales que realicen los pagos a que se refiere el artículo anterior, aun cuando no tuvieren domicilio en el Estado (artículo 12 Código Fiscal para el Estado de Guanajuato). La Federación, el Estado, los Municipios, sus entidades paraestatales y los organismos autónomos, están obligados al pago de este impuesto. Son responsables solidarios del pago de este impuesto quienes contraten o reciban la prestación del trabajo personal subordinado, no obstante que el pago se realice por conducto de terceros.

Base. Monto de las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado.

Tasa. Establecida en la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato al 2%, sobre

la base del impuesto. Con todo ello el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato prevé todas las contribuciones que el fisco local tiene derecho a cobrar dentro de su territorio; y aquí es donde se encuentra la primera observación sobre el objeto de ISN, el cual grava los pagos hechos en territorio del Estado; y tomando considerando que la fuente de riqueza no se ubique en el mismo, sino en otro Estado de la República, el órgano estatal ya no tiene alcances territoriales para exigir que le liquiden un impuesto sobre una generación de recursos en otro territorio, con ello se genera un problema de delimitación de potestades entre las entidades federativas interesadas en el cobro de dicho impuesto.

De conformidad con el artículo 1º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, los siguientes son hechos generadores del acto imponible del impuesto, quedando gravados los siguientes pagos: sueldos y salarios; tiempo extraordinario de trabajo; premios, primas, bonos, estímulos e incentivos; compensaciones; gratificaciones y aguinaldos; participación patronal al fondo de ahorros; primas de antigüedad; comisiones; a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o de administración de sociedades o asociaciones; servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores; vales de despensa; servicio de transporte; primas de seguros para gastos médicos o de vida; a las personas por los servicios que presten a un prestatario, siempre que dichos servicios se lleven a cabo en las instalaciones o por cuenta de este último, por los que no se deba pagar el impuesto al valor agregado; cualquier otra erogación realizada por concepto de trabajo personal subordinado.

Lagunas legales en el ISN de Guanajuato

De acuerdo con el artículo primero de la Ley de Ingresos del Estado de Guanajuato, lo que se grava son los pagos que se generen en territorio del Estado, mas no el trabajo personal subordinado que se genere dentro del mismo, lo cual es contradictorio; en primer lugar porque violenta en principio el artículo 121 fracción I de la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos, el cual restringe a los Estados a solo poder imponer contribuciones dentro de su territorio, y en este caso el objeto grava los pagos efectuados dentro de su territorio independientemente de que el trabajo personal subordinado se genere en otra entidad federativa, misma percepción le ha traído al Estado de Guanajuato el perder varios juicios en la materia, ya que no tiene potestad tributaria para imponer contribuciones en otras entidades federativas y con ello se generan problemas de territorialidad sobre el tributo.

Otra situación que se genera con el objeto impositivo es que los sujetos pasivos del impuesto pueden hacer simulaciones bien estudiadas para evitar el pago del mismo; por ejemplo, se puede tener la planta productiva en el Estado de Guanajuato y pagarles a los trabajadores desde otro Estado de la república donde se tenga la matriz del negocio, y con esto ya no se cae en el objeto de la ley; y recordando que los elementos de las contribuciones son de aplicación estricta, tanto en el ámbito federal como en el estatal, dicha operación no violenta la norma.

En esa dirección, y de acuerdo a lo publicado por la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración (Gobierno del Estado de Guanajuato, 2014) y sus estados financieros, tanto proyectados como lo que realmente se recaudado, se expone en cifras reales un comparativo de lo recaudado contra lo que la Secretaría había proyectado ver tabla 2. Comparativa de Impuestos Estimado con la recaudación Real (Ver tabla 2).

Debe resaltarse que, el ISN es el impuesto que más ingresos aporta al erario, y de acuerdo a las variantes entre lo proyectado y lo recaudado, según las cifras aportadas por la Secretaria de Finanzas, se afirma categóricamente que el impuesto no ha cumplido con su objetivo plasmado en la exposición de motivos de la ley; se indicó que la recaudación del mismo era para la promoción de más empleo en la entidad, mismo que sí ha tenido resultados e impactos

considerables en las ciudades grandes del corredor industrial del Estado, pero no así en muchos municipios marginales. Con esto se aumenta la desigualdad social, al invertir en municipios ya desarrollados como lo son León, Irapuato, Celaya, Salamanca; pues, esto provoca que las urbes se vuelvan más densas, y aumenta la migración de personas que vienen de las poblaciones marginales a buscar un mejor ingreso y calidad de vida.

Finalmente, y con independencia de que las metas oficiales de recaudación del ISN, más o menos hayan logrado su cometido, en la práctica se puede observar la inequidad en su recaudación, porque muchas empresas evaden dicho impuesto ya que el fisco estatal no quiere o no tiene la capacidad para identificarlas y con ello se crea una desigualdad tributaria entre los contribuyentes (ver figura 3).

Consideraciones sobre la evasión del ISN en el Estado de Guanajuato

Resalta el hecho de que México es uno de los países en América Latina con recaudación fiscal significativamente baja, y que los niveles de evasión fiscal son muy elevados. En esa perspectiva, en términos generales, la carga impositiva nacional recae siempre sobre los mismos sujetos pasivos ya identificados y controlados, el “contribuyente cautivo”, y que son a quienes las autoridades exigen y someten a gran presión –el terrorismo fiscal-, por lo cual es imperativo darse a la tarea de implementar medidas para incorporar a los sujetos evasores e informales.

Sobresale el hecho de que los recursos que las entidades federativas recaudan por su propia potestad tributaria son mínimos en proporción con las aportaciones que reciben de la federación; ante lo cual, dichas entidades prefieren coordinarse con la Federación para coadyuvar con ésta a recaudar los impuestos de la misma, que proponer acciones relevantes para evitar tal dependencia; aunque, si las entidades federativas amplían su base impositiva, se generaría un exceso de

cargas impositivas para los sujetos pasivos y pudieran generar su insolvencia.

La cultura fiscal no está arraigada en la sociedad mexicana y es muy costoso para la autoridad verificar el debido cumplimiento de las leyes tributarias, que por si fuera poco son demasiadas complejas, para interpretar y aplicar, aunado a ello los servicios ofrecidos por los gobiernos no son de la calidad que la población requiere, así como la ineficiencia de la aplicación de los presupuestos y la corrupción galopante de los servidores públicos.

En el ámbito nacional, se observa que el Índice de Evasión del ISN se reduce a medida que el tamaño de la economía estatal crece, pero aumenta conforme lo hace la informalidad del mercado laboral. Por ello, estados grandes con baja informalidad tienen una baja evasión, pero estados grandes con alta informalidad, tienen una alta evasión. Esto es porque en la medida que los trabajadores no son registrados por sus patrones para brindarles seguridad social, tampoco sus remuneraciones son declaradas y el impuesto asociado a éstas, es evadido. Dice Barcelata (2009) que

Otro aspecto importante es que la evasión del impuesto no es resultado del tamaño de la tasa impositiva, porque no se corrobora que a mayor tasa mayor evasión, ni que a menor tasa mayor recaudación. Por ello es muy probable que los estados que tienen una tasa baja estén desperdiciando la oportunidad de poder recaudar más, toda vez que es factible pensar que un incremento de ésta, no aumentaría la evasión ni disminuiría la recaudación. Esto es así, porque la recaudación depende primordialmente de que los contribuyentes estén expuestos a ser detectados por la autoridad fiscal estatal, es decir que se encuentran en la economía formal. Por lo que es de esperarse que entre mayor sea la proporción de trabajadores con prestaciones laborales, menor será la

evasión. Sin embargo esto no se cumple para 20 estados de la república. En ellos, hay empresas que registran a sus trabajadores para otorgarles prestaciones laborales, pero no pagan el impuesto derivado de sus remuneraciones. En 5 de ellos se concentra un poco más del 50% del total de este tipo de evasión, estos son: Morelos, Jalisco, Oaxaca, Baja California y Veracruz; aunque sólo en dos de ellos el Índice de Evasión es muy elevado, como es el caso de Morelos con el 81.4 y Oaxaca con el 60. En cambio en Jalisco es del 18.2, en Baja California Sur del 14.5 y en Veracruz del 13.7 (ver figura 2 y contrastar con tabla 2).

El problema de la evasión debe combatirse para fortalecer las haciendas públicas estatales, particularmente en aquellos estados en los que representa una proporción muy amplia de lo que efectivamente podría recaudarse.

La solución no parece ser complicada puesto que la autoridad fiscal cuenta con los medios para aplicar medidas que se lo permitan. Una de ellas es la implementación de un sistema de monitoreo, inspección y vigilancia para detectar la evasión mediante un censo de contribuyentes calle por calle, de manera conjunta con otras instituciones que también sufren evasión como el Instituto Mexicano del Seguro Social y tangencialmente la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. De este modo, los trabajadores invisibles, se volverían visibles a la mirada de la autoridad fiscal, lo que reduciría considerablemente la informalidad del mercado laboral y propiciaría que fuera muy difícil llevar a cabo exitosamente actos deliberados de evasión fiscal en este impuesto.

Propuesta legal

Se estima, que al concordar un tratamiento equitativo entre los sujetos aplicables del ISN, la recaudación se mejoraría significativamente, atrayendo recursos necesarios para la inversión en infraestructura que detone el empleo en aquellas regiones del Estado

de Guanajuato que más lo necesitan. El contribuyente cautivo tendría la certeza jurídica de que está siendo tratado por la ley y la autoridad de igual manera que el resto de los contribuyentes del impuesto.

Además se aplicarían los principios fundamentales expuestos en la Constitución: equidad, proporcionalidad, y capacidad tributaria, los cuales nunca se deben perder de vista, ya que son la base fundamental para que el tributo sea constitucional, y no caiga como la mayoría de los impuestos federales, los cuales son inconstitucionales a simple vista, y por ello no perduran lo suficiente.

El ISN, es cuestionado seriamente por no apegarse a los principios constitucionales impositivos, pues se manifiesta como un gravamen inequitativo, desproporcional y que genera una carga financiera para el sujeto contribuyente que disminuye su capacidad de generación de riqueza, ya que no afecta la ganancia del mismo, sino que incide sobre una erogación que el mismo sujeto realiza.

A nivel nacional, el ISN es el impuesto que más evasión presenta, por su indebida recaudación de parte de los órganos fiscalizadores, propiciado por las lagunas legales en su normativa, generando evasión y una marcada inequidad entre los sujetos pasivos del mismo. Sobre esta línea de ideas, se requiere una reforma en el objeto de la ley, para que en el largo plazo, el impuesto cumpla con su objetivo, o que desaparezca por ser inoperante e incoasteable para el Estado.

Debido a las reformas fiscales federales, al Estado le es conveniente fortalecer la obtención de recursos generados a través de sus impuestos propios, pero de manera en la cual los contribuyentes del impuesto tengan certeza jurídica.

Para que el contribuyente tenga la certeza, que sus contribuciones cumplen con el objetivo principal, y no se destinen a cubrir el gasto corriente, el gobierno del Estado debe canalizar y transparentar que los recursos económicos obtenidos por la recaudación del ISN lleguen a su destino legal: la generación de empleo.

Sobre esa base argumentativa, se propone una reforma legal que pretenda evitar la evasión fiscal en el Estado de Guanajuato, que hasta el momento se realiza bajo la sombra de la legislación vigente, modificando en la ley el objeto del ISN, ampliándolo para que todos los sujetos que reciban servicios personales dentro del territorio del Estado sean sujetos del impuesto, independientemente de la forma y lugar de pago del mismo. Con ello se generará una equidad tributaria con los demás contribuyentes cautivos, ya que cada sujeto aportará solidariamente al Estado las contribuciones que les corresponden de acuerdo a su capacidad económica; así se cumplirán los principios tributarios de los impuestos al generar equidad entre los contribuyentes, el aumento de ingresos y la consecuente creación de empleos.

La propuesta de reforma al Objeto del ISN para el Estado de Guanajuato, debe modificar específicamente el artículo 1º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato gravando aparte de los pagos, la fuente de riqueza ubicada en el territorio del Estado, con el cometido de crear una equidad tributaria entre los contribuyentes sujetos del gravamen. De manera general se propone la modificación del objeto de la ley de la siguiente manera: Objeto actual: "Son objeto de este impuesto los pagos efectuados en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les dé, dentro del territorio del Estado". Objeto propuesto: "Están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y jurídicas fiscales, que realicen remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se le dé, prestado dentro de territorio del Estado.

Conclusiones

Es reconocido que el ISN en el Estado de Guanajuato no atiende a los principios fundamentales de los impuestos ya que es inequitativo entre los sujetos del impuesto.

El ISN, violenta el principio de proporcionalidad, ya que, de acuerdo a la

doctrina jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad es efectiva cuando se modifica de manera positiva el patrimonio del sujeto.

El gravamen no se enfoca sobre las ganancias de los sujetos del ISN, sino sobre sus erogaciones y esto genera una doble carga financiera. Se recuerda que la norma constitucional prevé que los impuestos deben de ir en función de la capacidad contributiva de los gobernados; y el ISN al no gravar una ganancia, sino una erogación, está relativamente lejos de cumplir con este principio constitucional.

El ISN, aunque sea inequitativo, no proporcional e inconstitucional, tiene un objetivo principal anunciado en la legislación, el cual es la generación de la infraestructura necesaria para la generación de empleos. Guanajuato es una de las entidades federativas con mayor índice de desempleo; podría argüirse que esto es consecuencia de la recesión económica que vive el país actualmente; pero, tampoco puede ocultarse que es generada por la evasión fiscal.

La evasión del ISN, en términos reales, supera el 60% de la recaudación general del Impuesto, y con ello se genera un daño colectivo efectivo, el cual impacta en no invertir en la infraestructura necesaria.

Se ha propuesto que para generar, una equidad entre los sujetos del impuesto, las autoridades estatales se deben de dar a la tarea de ampliar el objeto de la ley, para que de manera legal y con apego estricto a los fundamentos constitucionales, se graven todas las actividades de los sujetos que reciban servicios personales subordinados.

La autoridad debe de incorporar a las empresas que evaden el impuesto, si ellos no lo hacen de manera voluntaria, aquí se propone la realización de campañas de verificación, mismas que pueden arrojar resultados positivos para la regularización y recaudación del impuesto.

Los ingresos recaudados deben ser aplicados en beneficio de los municipios con más retraso en infraestructura y desarrollo, para evitar la migración a ciudades más desarrolladas, evitando el daño social que esto acarrea.

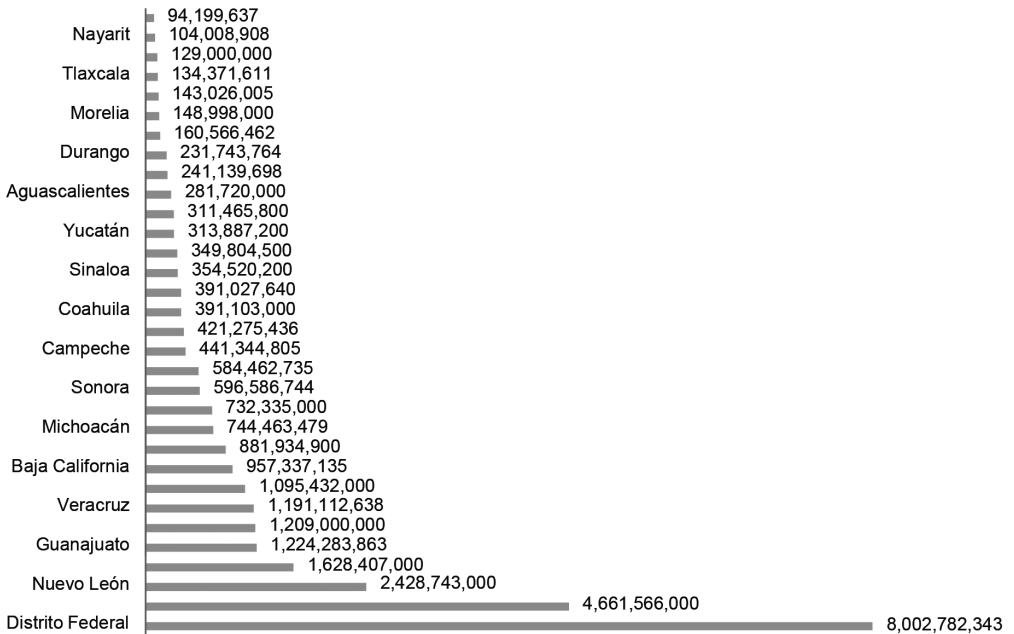
Referencias

- Allingham, & Sandmo. (1972). *Income tax evasion: a theoretical analysis.*, Bergen, Norway, August 1972. Bergen, Norway: University of Pennsylvania, Philadelphia, U.S.A. and The Norwegian School of Economics and Business Administration.
- Baldry, J. C. (1979). Tax Evasion and Labor-Supply. *Economics Letters*, 3(1), 53-6.
- Barcelata Chávez, H. (21 de 04 de 2014). *Academia.edu*. Recuperado el 05 de 10 de 2014, de La evasión del Impuesto sobre Nóminas: http://www.academia.edu/9366393/LA_EVASI%C3%93N_DEL_IMPUESTO_SOBRE_N%C3%93MINAS_EN_LAS_ENTIDADES
- Barcelata Chávez, H. (2009). *Economía y Comunicación*. Recuperado el 15 de 11 de 2013, de <http://hilariobarcelata.com/detalle.php?recordID=1063>
- Carrasco Iriarte, H. (2010). *Derecho Fiscal Constitucional*. México: Oxford.
- CEFP. (2014). *Centro de Estudios de las Finanzas Públicas*. . Recuperado el 13 de 01 de 2015, de Revista Finanzas Públicas: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Revista Finanzas Públicas. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/revista/2014/rfpcefp0132014.pdf>
- Congreso Constitucional del Estado Libre y Soberano de Guanajuato. (27 de 12 de 2004). Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Guanajuato, 27 de Diciembre de 2004. *Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato*. Guanajuato, México.
- De la Garza, S. F. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*. México, DF: Porrúa. Delgadillo
- Gutiérrez, L. H. (2003). *Principios de Derecho Tributario*. Mexico: Limusa.
- DOF. (11 de 08 de 2014). *Diario Oficial de la Federación*. Recuperado el 03 de 11 de 2014, de Ley de Coordinación Fiscal. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/31_110814.doc
- Estrada Rodríguez, J. G. (2002). Inconstitucionalidad de las Leyes Fiscales. *Revista Vínculo Jurídico* (49-50), 7.
- Gobierno del Estado de Guanajuato. (2014). *Unidad de Acceso a la Información Pública. Cuenta Pública 2007 a 2013*. Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración. Recuperado de http://transparencia.guanajuato.gob.mx/cuenta_publica.php
- Luis Mojica, V. (28 de 02 de 2014). *Veritas Online. Impuesto sobre nóminas: Los matices de la retención*. Recuperado el 21 de 01 de 2015, de <http://veritasonline.com.mx/impuesto-sobre-nominas-los-matices-de-la-retencion>
- OCDE. (10 de 2010). *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*. Recuperado el 13 de 05 de 2014, de Perspectivas OCDE: México. Políticas Clave para un desarrollo sustentable: OCDE. 2010. Recuperado de <http://www.oecd.org/mexico/45391108.pdf>
- OCDE. (20 de 09 de 2012). *La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. México Mejores Políticas para un Desarrollo Incluyente* Recuperado de: <http://www.oecd.org/mexico/Mexico%202012%20FINALES%20SEP%20eBook.pdf>
- ONU. (10 de 2014). *La Comisión Económica para América Latina (CEPAL)*. Recuperado de http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/agrupadores_xml/ages27.xml&xsl=/agrupadores_xml/agrupa_listado.xsl&base=/dds/tpl/top-bottom.xslt

- Pencavel, J. (1979). A Note on Income Tax Evasion, Labor Supply, and Nonlinear Tax Schedules. *Journal of Public Economics*, 12(1), 115-24.
- Rodríguez Lobato, R. (2007). *Derecho Fiscal*. Mexico: Oxford.
- Samaniego Breach, R., Morales Bañuelos, P., & Bettinger, H. (2009). *Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión*. Ciudad de México.: Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM.
- Sandmon, A. (12 de 2005). *The theory of tax evasion: a retrospective view*. Recuperado el 11 de 12 de 2010, de National Tax Journal: http://goliath.ecnext.com/coms2/gi_0199-5259387/The-theory-of-tax-evasion.html
- SCJN. (03 de 2007). *Jurisprudencias de la SCJN*. Jurisprudencia, 2a./J. 31/2007, Semanario de la Suprema Corte de Justicia y su Gaceta, novena época, segunda sala, XXV. Recuperado de <http://www.jurisconsulta.mx/index.php/JurisprudenciaSCJN/ViewTesis?iD=218186>
- SHCP. (2013). *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*. Presupuesto Ciudadano. Presupuesto de Egresos de la Federación. Recuperado de <http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/Presupuesto%20Ciudadano/Presupuesto%20Ciudadano%202013%20Final.pdf>
- Turner Hurtado, A. (2011). *International Center For Pension Research y Instituto Tecnológico Autónomo de México*. Planes privados de pensiones en México. Situación actual y perspectivas. Recuperado de http://icpr.itam.mx/Pension2011/Turner_2011.pdf
- Weber, J. (23 de Diciembre de 2014). *Revista Punto de Vista*. Petróleo, la nueva pesadilla económica de México. Recuperado de <http://www.revistapuntodevista.com.mx/2014/12/23/petroleo-la-nueva-pesadilla-economica-de-mexico/51896/>
- Zuckermann, L. (17 de 10 de 2013). *Excelsior*. ¿Está México en una recesión económica? Recuperado de <http://www.excelsior.com.mx/opinion/leo-zuckermann/2013/10/17/923889>

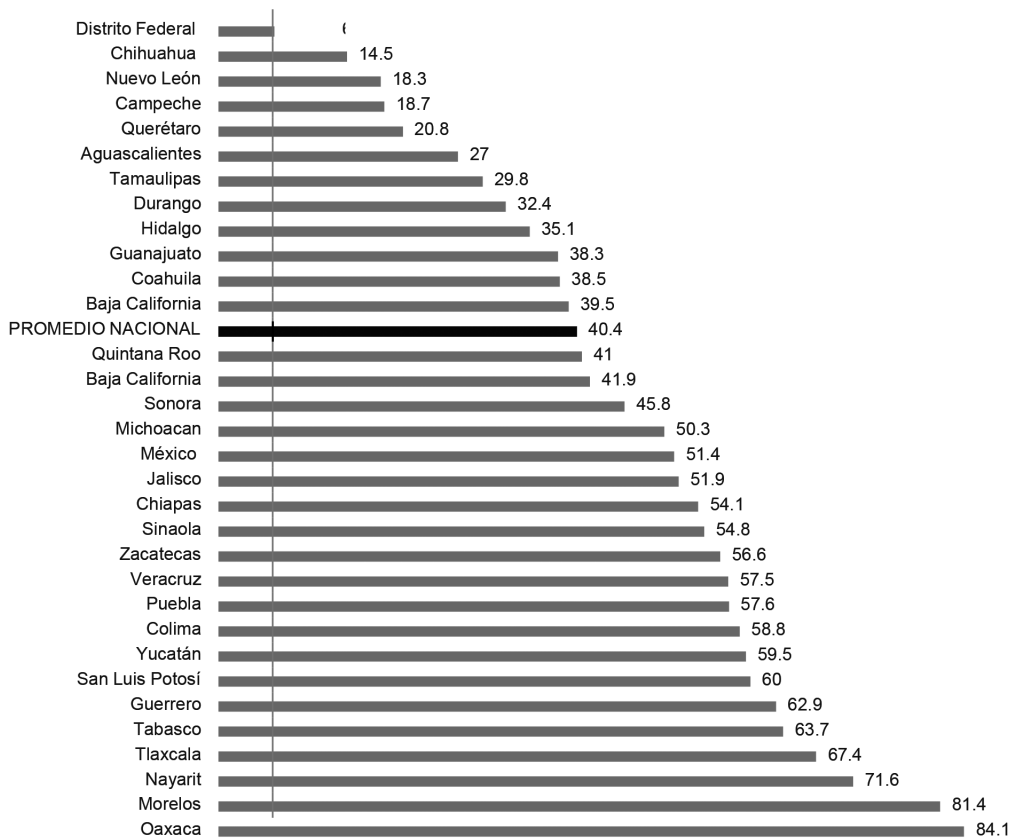
Apéndice

Figura 1. Recaudación Efectiva por Entidad Federativa. 2009 (Pesos Corrientes)



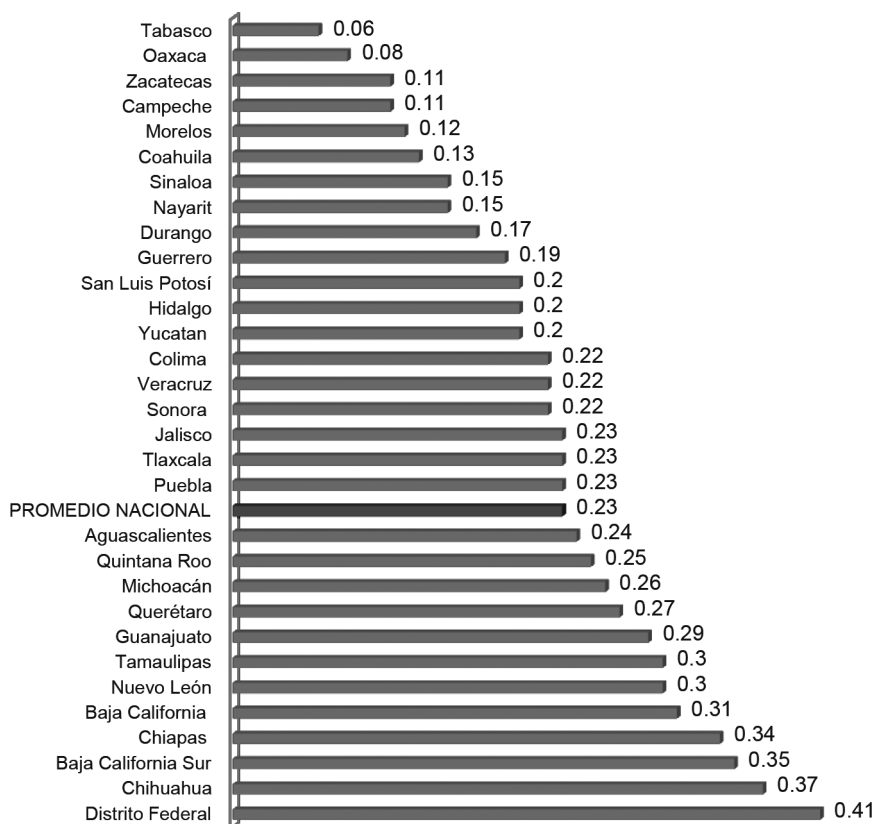
Fuente: Elaboración propia a partir de las estimaciones propias con información de cuentas públicas 2008 y 2009 y ENOE, INEGI de cada Estado (Barcelata).

Figura. 2. Índice de Evasión Fiscal del ISN Por Entidad Federativa 2009



Fuente: Elaboración propia a partir de las estimaciones propias con información de cuentas públicas 2008, 2009 y ENOE, INEGI de cada Estado (Barcelata)

Figura.3 Recaudación Efectiva como % del PIBE. 2009



Fuente: Elaboración propia a partir de las estimaciones propias con información de cuentas públicas, 2008 y 2009, ENOE, INEGI, de cada Entidad federativa.

Tabla 1. Comparativa de ISN en Guanajuato: Estimado con la recaudación Real. Ejercicios 2007 a 2013.

Ejercicio	Estimado	Real	Variación	%
2007	1,007,643,958	1,050,053,554	42,409,596	4.21%
2008	1,100,085,170	1,169,095,846	69,010,676	6.27%
2009	1,224,283,863	1,247,305,003	23,021,140	1.88%
2010	1,402,880,354	1,387,024,082	-15,856,272	-1.13%
2011	1,533,595,123	1,521,792,183	-11,802,940	-0.77%
2012	1,592,587,000	1,695,573,753	102,986,753	6.47%
2013	1,715,106,626	1,876,293,742	161,187,116	9.40%

Fuente: Elaboración propia con información de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración, del gobierno del Estado de Guanajuato.

**Tabla 2. Evasión Fiscal del Impuesto sobre Nómina
(pesos corrientes) 2009.**

Estado	
Estado de México	4,931,226,782.00
Jalisco	1,755, 191,897.00
Veracruz	1,613,055,739.00
Puebla	1,198,305,431.00
Chiapas	864,708,172.00
Guanajuato	761,268,685.00
Oaxaca	758,847,952.00
Michoacán	753,059,415.00
Baja California Norte	690,712,637.00
Morelos	650,921,733.00
San Luis Potosí	585,834,906.00
Nuevo León	543,042,980.00
Distrito federal	538,611,416.00
Guerrero	528,123,499.00
Sonora	504,438,446.00
Tamaulipas	465,989,316.00
Yucatán	461,172,578.00
Sinaloa	430,326,836.00
Quintana Roo	293,021,440.00
Tabasco	281,715,734.00
Tlaxcala	277,874,985.00
Nayarit	261,998,105.00
Coahuila	244,525,861.00
Chihuahua	205,770,179.00
Hidalgo	189,550,989.00
Colima	184,318,080.00
Baja California Sur	157,667,206.00
Querétaro	153,330,804.00
Zacatecas	122,828,244.00
Durango	110,937,323.00
Aguascalientes	104,076,719.00
Campeche	101,577,654.00

Fuente: Barcelata Chávez, Hilario, con información de Cuentas Públicas 2008 y 2009 y ENOE, INEGI de cada Entidad federativa.