



IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas
de Puebla A.C.

ISSN: 1870-2147

revista.ius@hotmail.com

Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A. C.
México

Lara Dorantes, Rafael

La recaudación tributaria en México

IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C., núm. 23, 2009, pp. 113-143

Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A. C.

Puebla, México

- LLAMBIAS, Jorge Joaquín, *Tratado de derecho civil*, t. 1, *Parte general*, 16ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1995.
- MARGADANT, Guillermo, *La segunda vida del derecho romano*, 1ª edición, Porrúa, México, 1986.
- MONTOYA OSORIO, M. y MONTOYA PÉREZ, G., *Las personas en el derecho civil. Las personas y otros sujetos*, 2ª edición, Editorial Leyer, Bogotá, 2007.
- OLLERO TASSARA, Andrés, "Todos tienen derecho a la vida. ¿Hacia un concepto constitucional de persona?", en *Justicia, solidaridad, paz, Estudios en homenaje al Profesor José M. Rojo Sanz*, Vol. 1, Valencia, 1995.
- _____, "El estatuto jurídico del embrión humano", en *Biotecnología y posthumanismo*, bajo la coordinación de BALLESTEROS, Jesús y FERNÁNDEZ, Encarnación, 1ª edición, Thomson-Aranzadi, 2007.
- PÉREZ GALLARDO, Leonardo B. (Coord.), *Derecho de sucesiones*, t. 1, Editorial Félix Varela, La Habana, 2004.
- RECASÉNS SICHÉS, Luis, *Filosofía del derecho*. Decimocuarta edición, Porrúa, México, 2000.
- SAVIGNY, Federico Carlos, *De la vocación de nuestro siglo para la legislación y para la ciencia del derecho*, La España Moderna, Madrid.
- VALENCIA ZEA, Arturo y ORTIZ MONSALVE, Álvaro, *Derecho civil*, t. 1, *Parte general y Personas*, 16ª edición, Temis, Bogotá, 2006.

LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO

TAX COLLECTION IN MEXICO

Rafael Lara Dorantes*

RESUMEN

El autor parte en este artículo de que el sistema tributario en todos los países del orbe es de vital importancia y una deficiente recaudación dificulta el funcionamiento de cualquier Estado, considerando varios factores negativos que afectan a ésta, como es la predisposición de los contribuyentes a no pagar impuestos, la enormidad de disposiciones existentes, la poca claridad de las mismas, el destino no siempre claro de los tributos, la subjetividad de que gozan quienes interpretan y aplican dichas normas, así como la falta de campañas permanentes de concientización.

PALABRAS CLAVE: *fiscalidad en México, derecho tributario, historia de la recaudación en México*

ABSTRACT

Tax systems are essential all over the world. A deficient tax collection hinders the functioning of any state, since we must consider there are a number of negative factors that affect tax collection, such as the tendency in tax payers not to pay taxes, the hugeness of regulations and its lack of transparency, uncertainty about the destination of taxes, the subjectivity of those who are in charge of interpreting and applying those regulations along with an absence of stable campaigns for awareness, etc.

KEY WORDS: *Tax system in Mexico, tax law, history of tax collection in Mexico*

SUMARIO

1. Introducción
2. El fisco del Virreinato a la República (1770-1830)
3. El sistema fiscal después de la independencia
4. El fisco durante el porfiriato y la revolución
5. La fiscalidad en el siglo xx
6. La obligación tributaria
7. Problemas estructurales
8. El sistema de recaudación
9. Conclusión

1. Introducción

Fue en el siglo *xvi* cuando comenzó la construcción del sistema impositivo del México colonial, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes —el azteca y el español— a los que se agregaron elementos originales.

De los aztecas, se tomaron los tributos y se incorporaron a la Real Hacienda colonial. De los españoles se tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, o la media anata,¹ pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, como los diezmos. En la Nueva España se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores. El tributo comenzó a ser recaudado en 1501. Desde un primer momento se dio pie al abuso y a la explotación. Así el esquema tributario fue revisado por las Leyes Nuevas de 1542, y tomó cuerpo legislativo definitivo en las Leyes de Indias de 1680, aunque no se abolió este esquema sino hasta las Cortes de Cádiz. *El diezmo* era en realidad el pago de 2/9 del verdadero diezmo. Este último, 10% de toda cosecha, se pagaba a la Iglesia y se dividía en cuatro partes: una para el obispo, otra para los prebendados y las dos restantes se subdividían en 9 partes, que se destinaban a los curas, los hospitales, la construcción de iglesias y la Real Hacienda.

La exacción colonial más arcaica fue el tributo recogido por todos los jefes de familia en los pueblos de indios (las llamadas “repúblicas de indios”).

¹ El impuesto de la “media anata” consistía en el pago de media anualidad de los sueldos que se percibían como servidores públicos, desde el virrey hasta el funcionario de más baja categoría, incluyendo a los oidores y gobernadores de las provincias. Cfr. Gregorio Sánchez León, *Derecho fiscal sustantivo*, t. 1, Edit. Cárdenas, Décima segunda edición, México, 2002, p. 17.

Una segunda fuente tradicional de ingresos para la administración colonial provenía de la recaudación de impuestos mineros, siendo el más importante el diezmo minero, gravamen de 10% aplicado a toda la producción de plata registrada en el Virreinato. Desde el siglo *xvi*, estos impuestos se aplicaron directamente a la producción minera.²

Otros ingresos importantes fueron aquellos aplicados al comercio, conocidos como alcabalas y pulques. Debe tenerse en cuenta que las alcabalas fueron un instrumento fiscal europeo introducido en Hispanoamérica y que operaba de forma casi idéntica a sus contrapartes en España y Francia. Fue Felipe II quien autorizó la obligatoriedad de su cumplimiento en América en 1568; tres años más tarde, se encomendó a los virreyes su implementación, aduciendo la bancarrota por la que atravesaba el erario a causa de los continuos gastos para el mantenimiento del ejército y la armada. La alcabala³ se aplicó sobre todas las personas, efectos y contratos, excepto a los indígenas, las iglesias y a los eclesiásticos, y a aquellas operaciones que no tuvieran carácter lucrativo; representaba algo más de la tercera parte de los ingresos de la Nueva España.

El sistema alcabalatorio continuó existiendo después de la Independencia, con la desventaja de que en la República federal cada entidad gravó el tránsito de mercancías de acuerdo con sus necesidades o caprichos, lo que dio origen a una guerra de aranceles internos por mucho tiempo.

De hecho, la antiquísima alcabala en nuestra opinión puede equipararse a los impuestos contemporáneos, lo cual sugiere que aún en los sistemas fiscales modernos se constata el legado de una curiosa mezcla de lo antiguo y lo nuevo en materia impositiva. Por lo que podemos concluir que la tendencia fue gravar la producción, es decir, el esquema tributario se apoyó en los impuestos directos.

2. El fisco del Virreinato a la República (1770-1830)

Sin dejar de lado el sistema alcabalatorio, en la segunda mitad del siglo *xviii* se llevó a cabo un importante proceso de modernización estatal, conocido como la era de las reformas borbónicas.

Es la etapa en la que reformó una gran parte de la administración del

² “Crónica gráfica de los impuestos en México”. Siglos *xvi-xx*”, www.sat.gob.mx/AGJI/acac97/introcronica.htm

³ Alcabala: Palabra árabe que significa contrato, impuesto convenido. Cfr. Herbert Bettinger, *El sistema fiscal mexicano*, Edit. ius, México, 1999, p. 37.

imperio español en los planos administrativo, fiscal y militar. En el caso de la Nueva España, fueron dos renglones importantes el establecimiento de las intendencias y las reformas fiscales en este periodo.

La más llamativa innovación tributaria borbónica fue el establecimiento del monopolio del tabaco en Nueva España en 1767, convirtiéndose hacia finales del periodo colonial en la fuente más importante de ingresos de la Real Hacienda virreinal; basta referir que proporcionaba casi 30% de sus ingresos brutos, y que la enorme fábrica estatal de tabaco en la ciudad de México empleaba hacia 1800 más de 10,000 trabajadores.⁴

Es innegable que en esta etapa, tanto la contabilidad como la recaudación mejoraron notablemente a partir de las reformas borbónicas, pero también es cierto que el incremento fiscal provocó crecientes protestas. Al concluir el periodo colonial, la administración virreinal obtenía montos muy altos de recursos fiscales, pero con costos elevados para una sociedad en la cual la distribución del ingreso era extremadamente desigual.

El estallido de los movimientos armados en varias regiones del México central en 1810 llevó rápidamente a una profunda crisis fiscal en el Virreinato. La administración fiscal colonial, que había operado como un sistema bien integrado de 24 tesorerías regionales, comenzó a fracturarse. Esas mismas tesorerías servirían de base para las nuevas tesorerías de los diferentes estados de la temprana república mexicana.

El nuevo marco institucional de la reforma fiscal de la nación, ahora independiente, fue ratificado por la Constitución federalista de 1824; en ella se estableció una nueva jurisdicción política, similar a la de los Estados Unidos, por lo que el gobierno federal de México coexistía con los gobiernos estatales y locales, cada uno gravando diferentes objetos; sin embargo no existía una delimitación a cada nivel de gobierno de qué y cuánto gravar cada uno.

3. El sistema fiscal después de la independencia

No obstante su rápida ratificación, la nueva estructura fiscal federalista probó ser fuente de conflicto y controversia durante medio siglo. Un primer aspecto contradictorio del marco institucional mexicano en la década de 1820 fue la superposición de un modelo federalista estadounidense sobre el viejo sistema de gobierno español colonial, que se había caracterizado por un alto grado de

centralismo, pero con un amplio y diverso número de gravámenes directos e indirectos.

El nuevo sistema hacendario se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el gobierno federal dependía sobre todo de las aduanas (impuestos a las importaciones), mientras que los gobiernos de los estados dependían sobre todo de las alcabalas, aunque también se establecieron otros impuestos, como los peajes. Los primeros esfuerzos para abolir las alcabalas en 1835 fracasaron, ya que eran el medio más práctico para obtener fondos para los gobiernos estatales a pesar de ser la causa más importante del estancamiento de la agricultura, la industria y el comercio por el aumento de precios que provocaban.⁵

A lo largo del primer medio siglo de vida independiente de México, el relativo debilitamiento de la administración tributaria y la creciente subordinación de los empleados fiscales a jefes políticos y militares locales, hizo que la recaudación de ingresos fuera cada vez más difícil, como lo revela la accidentada historia fiscal y financiera de la república mexicana hasta los años de 1870. Una muestra singular de la desesperación fiscal la ilustra el establecimiento de los impuestos sobre puertas y ventanas y el de los perros y caballos en 1853, impuesta en una de las once administraciones del general Antonio López de Santa Anna.

La debilidad fiscal llevó al gobierno federal a fuertes carencias de orden financiero y militar, de manera que la Hacienda federal se vio cada vez más agobiada por deudas que no podía pagar. Inclusive, durante algunos decenios no se lograba pagar regularmente a funcionarios (militares y aduaneros), lo que generó las condiciones para una corrupción crónica de los servidores públicos. Por otra parte, los ejércitos eran débiles (en parte por falta de recursos) razón quizás por la que no pudieron combatir eficazmente a los invasores en 1847 y de 1862 a 1863, provocando la pérdida de territorios estatales valiosos.⁶

4. El fisco durante el porfiriato y la revolución

A partir del porfiriato (1876-1910), se produjo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal. Este proceso fue acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en el

⁴ "Crónica gráfica de los impuestos en México", *Op. cit.*, p. 38.

⁵ Cfr. Herbert Bettinger, *Op. cit.*, p. 52.

⁶ "Crónica gráfica de los impuestos en México, Siglos XVI-XX", *Op. cit.*, p. 32.

decenio de 1870, mismas que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit en las cuentas públicas.

El plan de reformas fiscales fue ideado desde 1867 por el ministro Matías Romero, pero tardó en ponerse en marcha. Dicho plan contenía cambios radicales tales como: establecimiento de las rentas interiores del timbre, herencias y contribuciones directas sobre la propiedad raíz, la abolición de las alcabalas, apertura de la costa al comercio de exportación, establecimiento de líneas de vapores, etc.⁷ Sería sobre todo con la administración hacendaria, encabezada por José Yves Limantour (1893-1910), cuando se implementarían reformas que se basaron en una reducción de tarifas aduaneras sobre determinados productos, la gradual abolición de las alcabalas,⁸ el incremento del timbre, el impuesto sobre cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales.

No obstante que el Decreto⁹ del 8 de enero de 1885, les restaba ingresos a los estados y entregaba al gobierno federal un mayor control del sistema, los estados aceptaron, ya que la mayor parte de los presupuestos estatales arrojaban un apreciable superávit. Cabe señalar que los municipios fueron los más perjudicados al desaparecer las alcabalas. Sin embargo, si bien los ingresos fiscales federales aumentaron, seguían dependiendo fundamentalmente de dos gravámenes, aduanas y timbre, los cuales producían más del 60% de los ingresos ordinarios federales.

El estallido de la revolución en 1910, inicialmente no afectó de manera muy marcada la recaudación, pero a partir de 1914 la intensificación de los conflictos y las guerras internas llevó al sistema tributario a la crisis, con el simultáneo desplome del régimen monetario, bancario y bursátil. Sin embargo, la expansión de las exportaciones que se produjo en esta época, incluyendo el petróleo, permitió obtener importantes ingresos para la administración de Venustiano Carranza, aun cuando tuvo que dedicar la mayor parte de los mismos al gasto militar.¹⁰

5. La fiscalidad en el siglo xx

Durante los años de 1920, a pesar de los cambios sufridos durante la Revolución, se mantuvo buena parte del sistema tributario del porfiriato, mismo que fortaleció con los ingresos sobre el petróleo en los años de auge (1920-1923), no obstante que las tasas cobradas a las empresas extranjeras eran bajas.

Para 1924, Alberto J. Pani, entonces secretario de Hacienda, calificaba al sistema fiscal como complicado, incoherente, regresivo y anárquico.¹¹ En lo esencial, esta estructura se mantuvo hasta la Segunda Guerra Mundial, cuando comenzó a modificarse, especialmente en la III Convención Nacional de Funcionarios Fiscales de 1947, donde se fijaron las bases del actual sistema tributario de México, ya que en las dos previas –junio de 1940 y julio de 1943– sólo se manifestaron inquietudes en lo referente a la negociación de convenios en la primera y en la segunda, sobre la concurrencia tributaria, por el problema de la doble o hasta triple tributación, que se presentaba en detrimento de los contribuyentes.

La gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, así como su endeudamiento, lo que provocó que los sistemas impositivos modificaran la recaudación dejando de presionar a los gravámenes indirectos, surgiendo así los impuestos sobre la renta, basados en un sistema cedular que, al irse sumando en una sola cédula, dio origen a un proceso de globalización.

La globalización impositiva surgió como resultado de la suma de diversos regímenes cedulares¹² y permitió agregar el principio de generalidad de la carga impositiva. Este sistema consistió en la suma del total del ingreso obtenido por el contribuyente, sobre el cual se aplicaba el gravamen, tras permitir la deducción de los gastos propios. Con esto se trató –desde 1961– que la recaudación se basara cada vez más en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y menos en gravámenes indirectos.

El sistema de globalización impositiva se inició en 1964, cuando se pretendió en la Ley del Impuesto Sobre la Renta unificar los procedimientos para determinar la base tributaria de aquellos contribuyentes que se dedicaran al comercio, a la industria, agricultura, ganadería y pesca; sin embargo, no fue

⁷ Cfr. Herbert Bettinger, *Op. cit.*, p. 57.

⁸ Siendo presidente el general Manuel González, se propuso abolir las alcabalas y aduanas interiores en la Conferencia de los Gobernadores de 1883; bajo el auspicio del ministro de Hacienda, se llegó a la conclusión de que era imposible suprimir las alcabalas sin haber asegurado su sustitución con otros impuestos. "Historia de los impuestos", *Enciclopedia hispánica*, t. III.

⁹ Emitido por el general Porfirio Díaz al inicio de su segundo periodo presidencial.

¹⁰ "Crónica gráfica de los impuestos en México", *Op. cit.*, p. 39.

¹¹ Marcela Astudillo, revista *Momento Económico*, No. 119, *Op. cit.*, p. 19.

¹² A aquellas cédulas que por su complejidad política, económica o social no fue posible dejar sin efecto se les denominó bases especiales de tributación. Cfr. *Ibid.*, p. 92.

posible unificar las cédulas bajo un mismo rubro, debido a su complejidad y a las presiones políticas de los grupos que no aceptaban el cambio.¹³

En 1979 la Ley del Impuesto Sobre la Renta pretendió llevar a cabo lo que se denominó el Sistema de Integración Fiscal, con la intención de gravar como contribuyente al sujeto al que se le pagaba un dividendo y no a la actividad empresarial. Con esto se observó que el accionista pagaba un doble impuesto: el primero, cuando la empresa genera el ingreso, y el segundo cuando el accionista percibe el ingreso del dividendo; por lo que el Sistema de Integración Fiscal pretendió que el accionista fuera el sujeto pasivo de la carga fiscal, eliminando el gravamen a la empresa; en otras palabras, se eliminaría la tributación a las personas jurídicas y ésta se trasladaría al accionista como sujeto final.

El Sistema de Integración Fiscal no cumplió fielmente su objetivo, ya que al tener esta facilidad las empresas, muchas de ellas, se declaraban sin utilidades con el fin de no hacer repartición de dividendos y que a su vez el accionista no pagara impuesto sobre dividendos. Por ello se tuvo que modificar, restableciendo el impuesto a las empresas y permitiéndoles la deducción de los dividendos, o sea, la empresa al pagar dividendo lo consideraba deducible en los términos fiscales.¹⁴

Al actual sistema impositivo se le ha pretendido reformar en innumerables ocasiones; por ejemplo, alrededor de la década de los ochenta, Benjamín Retchkiman,¹⁵ economista mexicano, señaló que “una reforma real debía ser profunda y completa, que transformara totalmente el sistema impositivo de tal manera que implicara un incremento importante en los ingresos del Estado y, además, infundiera coherencia al sistema impositivo para que gravara a las personas físicas y morales en su capacidad de obtener ingresos, en sus posibilidades de acumular riqueza y en sus condiciones de efectuar gastos”. Situación deseable, pero que aun en nuestros días no se ha logrado.

Las disposiciones fiscales quedaron al margen de los efectos inflacionarios por muchos años, lo que provocó que la recaudación se viera afectada debido a que el poder adquisitivo de las personas no era el mismo y como consecuencia el poder económico de los créditos tributarios no se satisfacían en el plazo requerido.

Por esta razón fue necesario introducir en la Ley del Impuesto Sobre la Renta diversas disposiciones relativas a la inflación, las cuales quedaron plasmadas desde la Resolución Miscelánea (1986) mediante un Sistema de Base Ampliada, tendiente a controlar los efectos inflacionarios¹⁶ mediante la ampliación a la base tributaria y permitiendo el ajuste por inflación en las deducciones. Debido a esto, apareció un nuevo término: ganancia inflacionaria,¹⁷ la cual debía acumularse a los demás ingresos generados durante el ejercicio.

A pesar de las reformas propuestas, actualmente el tema sigue constituyendo uno de los problemas centrales que se presenta en el proceso de transformación y modernización fiscal, debido a su incapacidad de proveer los recursos necesarios para cubrir el gasto público y al permanente desequilibrio entre ingreso y gasto, mismo que en gran medida se debe a una administración poco adecuada de los recursos públicos y a la alta dependencia de los ingresos derivados del petróleo, aunque el discurso político dice repetitivamente que ya no tenemos una economía petrolizada, la verdad es otra, como se puede apreciar en el presupuesto de ingresos de cada año.

En los últimos años, las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario mediante reformas que han propiciado un desconcierto en los contribuyentes, debido a que todavía no se termina de asimilar un esquema cuando éste es modificado. Esta constante ha provocado un incumplimiento generalizado de los contribuyentes, causado principalmente por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente.

México presenta una de las cifras más bajas de recaudación tributaria en el mundo, incluso comparada con los países de América Latina que tienen un nivel de desarrollo similar a nuestro país. La carga fiscal total de México para el año 2000 ascendió a 15.5% del Producto Interno Bruto (PIB),¹⁸ sin incluir la renta petrolera. Sin embargo, conviene presentar esta cifra sin la recaudación de los gobiernos estatales, y sin los ingresos petroleros (Impuesto Especial

¹⁶ Al haber inflación se generó una reducción de los ingresos tributarios ocasionada principalmente por dos causas: una reducción de la base gravable de las empresas y el rezago del entero del impuesto, debido a que la inflación deterioraba los ingresos reales y la recaudación esperada no tenía el mismo poder adquisitivo con el paso del tiempo. Cfr. Herbert Bettinger, *Op. cit.*, p. 62.

¹⁷ Es la ganancia generada por la diferencia entre el interés real y el interés nominal. La inflación provocó que los intereses tuvieran que acumular un costo inflacionario y con ello se tuviera una diferencia en la tasa de interés; por ejemplo, si se pactaba un contrato a una tasa del 20% y en el periodo la inflación elevaba esta tasa a un 25%, el 5% de diferencia era una ganancia que tenía que enterarse a la autoridad fiscal. Cfr. Herbert Bettinger, *Idem*.

¹⁸ *Modelos de recaudación tributaria*, Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, México, 2003, p. 31.

¹³ Cfr. Herbert Bettinger, *Op. cit.*, p. 59.

¹⁴ *Ibid.*, p. 62.

¹⁵ Benjamin Retchkiman K., ja <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm.pdf>

sobre Producción y Servicios —IEPS— petrolero y derechos por hidrocarburos) debido a que nos sugiere nuestro desempeño tributario en ausencia de un ingreso considerado en la literatura como no recurrente (el petróleo). Cuando esto se realiza, la recaudación tributaria asciende a solamente 9.7% del PIB. En este sentido, Costa Rica y El Salvador, países no productores de petróleo, recaudan más que nuestro país, si excluimos el IEPS petrolífero y/o derechos sobre hidrocarburos. Debe recordarse que la definición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de carga fiscal incluye los ingresos tributarios totales, tanto federales como estatales, los derechos totales (petroleros y no petroleros) y los aprovechamientos por rendimientos excedentes de Pemex.

Sin embargo, como ya se anotó, es conveniente comparar la recaudación tributaria del gobierno federal con países no petroleros, para lo cual se tienen que extraer los ingresos petroleros. En realidad esta comparación presenta una especie de enfermedad holandesa “fiscal”, dado que Holanda carece de petróleo y sin embargo tiene el mayor puerto petrolero del mundo (Rotterdam) y sus ingresos por este concepto son elevados. Esto es, los ingresos petroleros han permitido relajar los esfuerzos tanto en tributación como en recaudación de ingresos no petroleros.

De igual manera es menester señalar que las comparaciones internacionales presentan también sus inconvenientes, ya que la legislación y la estructura productiva son distintas. El asunto incluso se complica aún más si se considera que la composición del propio PIB es un resultado al menos indirecto de la legislación de un país.

El hecho de que la recaudación es pobre, invita a tratar de separar del desempeño de los distintos impuestos, y con base en ello, determinar de dónde viene el problema, si es que se puede atribuir a uno de los impuestos o al conjunto de ellos.

En el caso de México, distintos estudios han concluido que el impuesto que contribuye en mayor medida a la baja recaudación en México es precisamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), aunque con respecto al ISR existe un debate. Aquí se realizará la comparación de solamente estos dos impuestos, ya que de ellos proviene cerca del 80% de los ingresos tributarios.

Con respecto al ISR, en México se recaudó en promedio para el periodo de 1988 a 2004 el 4.72% del PIB. Si se considera solamente el periodo de 2001-2004 esta cifra se ubica en 5.15%, que sugiere una mejora recaudatoria proveniente por modificaciones a la legislación y por un esfuerzo fiscalizador. Esta

cifra sigue siendo muy baja si se compara con el promedio en este renglón en países de la OCDE, el cual asciende a 13.6 % del PIB.¹⁹

Si, por el contrario, se compara con países de América Latina, esta cifra es superior al promedio de 3.9 en la región. Con base en esta discusión, algunos analistas consideran que la recaudación ISR en nuestro país no es tan baja comparada con naciones similares en términos de nivel de desarrollo. Sin embargo, esta afirmación tiene que ser considerada con cautela, ya que por citar un ejemplo, Chile posee tasas muy inferiores a las nuestras en este impuesto (de 25%).²⁰ Esto aplica en los dos tipos de ISR, es decir, sobre personas morales y personas físicas.

El otro impuesto importante de nuestro país es el Impuesto al Valor Agregado, el cual comparativamente con países de la OCDE, México recauda una cifra como proporción del PIB muy bajo, ya que el promedio para el año 2000 en esta organización asciende a 6.9% del PIB mientras que la de nuestro país alcanza tan sólo poco más de 3.5%.²¹

Cuando se le compara con respecto a países de América Latina, México tampoco muestra un buen desempeño, ya que el promedio recaudatorio de dicha región se ubica en 5.5% del PIB. De los países de esta región considerados, sólo Ecuador presenta una recaudación por IVA menor a la de nuestro país. Cabe señalar que el coeficiente de variación es mayor en América Latina, lo que sugiere una más desigual eficiencia recaudatoria en esta región.

Para una mejor comprensión del tema, es necesario ajustar dicha recaudación por el nivel de tasas que se cobra en cada país, ya que ésta puede explicar la diferencia entre quién recauda más. Con base en las tasas de IVA, tanto en los países de la OCDE como de América Latina, se estima la productividad del IVA que consiste en el cociente entre la recaudación del IVA como proporción del PIB y la tasa general del propio IVA. Esta cifra nos permite conocer el desempeño tributario entre países, ya que nos arroja la recaudación como porcentaje del PIB por punto de tasa de impuesto.

México presentó una productividad del 0.22 para el año 2000, comparado con el promedio de 0.40 para los países de la OCDE. Existen países como Nueva Zelanda, Turquía (más comparable con México), Suiza y Japón, entre otros,

¹⁹ *Ibid.*, p. 16.

²⁰ Periódico *Reforma*, Sección “Negocios”, Sección A, México, octubre de 2003, p. 4.

²¹ *Modelos de recaudación tributaria*, Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, México, 2003, p. 27.

cuyas productividades rebasan el 0.5% del PIB por punto de tasa de IVA.²² Cuando se compara con países latinoamericanos, México muestra un desempeño pobre, debido a que el promedio para la región se ubica en 0.38, es decir, 70% mayor al de México. Nuevamente el coeficiente de variación sugiere que la productividad es más heterogénea en América Latina.

Es evidente el pobre desempeño de nuestro país en este impuesto. Sin embargo, es necesario también considerar los tratamientos especiales de los distintos países para poder acotar nuestro resultado, ya que en México existen tratamientos especiales. Ello puede, al menos en teoría, representar una causal del bajo desempeño.

A pesar de que aparentemente las exenciones y tratamientos especiales en México son similares a las de otros países, difieren en un aspecto importante. Respecto a la tasa cero la mayoría de los países sólo aplica a las exportaciones. En cambio, los bienes y servicios que aquí se gravan con ella, en el extranjero se gravan con una tasa preferencial. Sólo por citar un ejemplo, si como en el caso de la mayoría de los países, existieran tratamientos especiales a un nivel de 5%, en lugar de tasa cero, la recaudación por concepto de IVA se elevaría en un 1.38% del PIB.

Hay sin embargo un caso interesante: Corea del Sur presenta tratamientos especiales similares a México y su productividad asciende a 35%, cifra muy superior a la nuestra.²³ Aún así, parece ser que los tratamientos especiales son más generosos en México con respecto a otros países ya que, como recién se anotó, en la mayoría de los países la tasa preferencial es positiva mientras que en nuestro país es de cero. En este sentido el cálculo de la productividad de IVA para México es un poco engañoso por esa misma razón.

Es obvio el problema que representa obtener el numerario suficiente para el funcionamiento de un Estado, en este caso del mexicano, cuestión de la que se habla todos los días y en todos los foros, máxime si no se tienen en cuenta las condiciones cambiantes que afectan a los pagadores de las contribuciones, a quienes no se trata de convencer con acciones bien razonadas, sino con campañas de terrorismo fiscal; otro tanto aportan los legisladores, que al parecer, no contemplan el descontento social como posibilidad cuando crean disposiciones al por mayor, oscuras o dispersas en varios ordenamientos, máxime en una materia tan importante para el Estado²⁴ como es la de las contribuciones.

Realizando una valoración histórica, se cae en el porqué de la situación presente de México en cuanto a su sistema de recaudación tributaria. En el derecho mexicano²⁵ el pragmatismo parece no tener cabida, lo cual es de verse dado el número de leyes que se han legislado y que se incrementan constantemente. En el caso de las normas del sistema tributario, que son una parte de la relación jurídica, se tiene además el agravante de que se diseminan en diferentes ordenamientos, lo que dificulta, si no es que hacen imposible su conocimiento por parte de los contribuyentes, lo cual en un momento dado hace pensar que el objetivo de tal dispersión y oscuridad es que no se cumplan tales ordenamientos y por lo consiguiente obtener un beneficio adicional con la imposición de multas por su incumplimiento, y *a contrario sensu*, quienes sí conocen la legislación impositiva la aprovechan para eludir su cumplimiento, lo que de una manera u otra propicia la baja recaudación de impuestos. La repercusión social es de verse, ya que ha dado origen a inmensos entes gubernamentales de fiscalización, como el Sistema de Administración Tributaria (SAT), con ingentes cantidades de personal (más de 30,000 en 2003),²⁶ para la interpretación de dichas normas, para vigilar su aplicación o bien para recaudar los tributos, que consumen un presupuesto que bien podría destinarse a fines más útiles. La enorme cantidad de normas (alrededor de 7,000) distribuidas en unas 70 leyes, propicia el abuso de las autoridades y el correspondiente daño de las personas cuando ejecuta leyes que muchas veces no saben que existen, lo que propicia la corrupción,²⁷ en parte por la poca o nula cultura tributaria, en parte porque no existe una campaña de concientización dirigida a la población en general, en donde se maneje la obligación de pagar como mérito de la población, pues es para el bien de la misma el contribuir. Por otra parte es materialmente imposible tener a la mano tal cantidad de ordenamientos, además de que constantemente cambian, desaparecen o surgen nuevas disposiciones, dando paso a que se prosiga con la costumbre de evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual incide en una baja recaudación de impuestos por parte del Estado que lo obliga a continuar con la nefasta política de endeudamiento externo.

La importancia de este tema radica en la muy baja recaudación tributaria de México que, estima el Dr. Latapí,²⁸ es un escaso 8.9% por ciento del PIB,

²² *Ibid.*, p. 43.

²³ *Reforma*, *Op. cit.*, p. 1.

²⁴ J. M. Guerrero de la Vega, "Derechos humanos y tributación", *Cuestión*, No. 24, mayo, 2001.

²⁵ José Humberto Zárate y otros, *Sistemas jurídicos contemporáneos*, McGraw-Hill, México, 1998.

²⁶ Periódico *La Crónica*, Sección "Finanzas", 17/07/03, p. 32.

²⁷ Jaime Bladiniéres Jiménez, "Hoy ¡Es hoy!", *Cuestión*, No. 23, febrero, 2001. p. 17.

²⁸ Mariano Latapí Ramírez, *Introducción al estudio de las contribuciones*, McGraw-Hill, AMIF, México, 1999, p. 24.

siendo que otros países con economías similares a la nuestra (Chile, Brasil) duplican esa cifra, motivado en parte, tal vez, porque nuestro cuerpo de leyes tributarias no se encuentra compilado en un solo ordenamiento, lo cual propende como dijimos, entre otras cosas, a buscar como volver a nuestro favor las disposiciones oscuras y por otra parte a la comisión de arbitrariedades²⁹ por parte de las autoridades, o bien porque los encargados de recaudar las contribuciones no están suficientemente motivados, a causa de un bajo salario o por la inseguridad laboral en que se encuentran, o por la falta de trabajos preventivos, como son las campañas de concientización desde la más temprana edad escolar, sobre nuestro deber para con el Estado de contribuir en la medida de nuestras posibilidades, porque aunando a una conciencia tributaria la claridad de disposiciones haría que la población cumpliera de manera correcta sus obligaciones tributarias, y aun en el caso de que no se elevara la recaudación el Estado tendría más recursos al no tener que sostener diversos órganos de fiscalización como sucede en nuestros días. Concordante con lo anterior, al respecto escribió Montesquieu:³⁰ "... pero una vez organizado por el arrendador un sistema eficaz de recaudación, debe encargarse la administración de recaudar con los menos intermediarios que sea posible".

Si la idea de progreso y justicia ha de tener algún significado y un sentido ético, es porque debe abarcar elementos cualitativos al plantear nuevas cuestiones o retomar otras de suyo difíciles sobre los fines de la vida del hombre en sociedad, la teoría del Estado aborda esta problemática, estudiándola tanto en el pasado como en el presente. Ha sido su preocupación constante desentrañar, entre otros temas, la naturaleza misma de su organización, sus fines, sus funciones, su estructura, su gobierno, sus fundamentos y su justificación.

Para el adecuado desempeño de la gestión gubernamental, cualquier país requiere allegarse de recursos que le permitan ejercer el gasto público, traducido en prestación de servicios públicos. Generalmente dichos recursos se integran por ingresos tributarios provenientes de impuestos federales, locales y municipales e ingresos no tributarios que proceden de los derechos, productos, aprovechamientos, contribución de mejoras, organismos y empresas del gobierno, así como de financiamiento o empréstitos.

Los ingresos tributarios aportan la mayor cantidad de los ingresos gubernamentales, mientras que los no tributarios contribuyen con ingresos com-

plementarios. Por ejemplo, en el caso de México, desde 1990 hasta el 2002 el promedio de los ingresos tributarios estuvo en el nivel del 68% y los no tributarios en el 32 por ciento.³¹

Aunque los impuestos tienen por objeto proporcionar al Estado los medios para satisfacer sus necesidades financieras, pues se definen como "el pago en dinero o en especie que fija el Estado unilateralmente, con carácter obligatorio y que carece de una contraprestación directa e inmediata",³² para sufragar los gastos del Estado, ésta no es su finalidad exclusiva, ya que también con los impuestos se busca conseguir objetivos extrafiscales, tales como: la justicia social y su función redistributiva, dada la gran desigualdad de ingresos de la sociedad.

Los tributos tienen ciertas características jurídicas importantes, como las que señalan, entre otros, M. Queralt y L. Serrano:³³

- Constituyen el más típico exponente de los ingresos públicos.
- Gravan normalmente una determinada manifestación de capacidad económica.
- Son recursos generalmente de carácter monetario, aunque en ocasiones pueden consistir en la entrega de bienes no dinerarios.
- No constituyen la sanción de un ilícito.
- No tienen carácter confiscatorio.

En las sociedades avanzadas se tiene por lo general clara la obligación de contribuir al gasto público, porque se refleja en un bienestar de la colectividad. Se tiene también claro el destino de sus aportaciones y su ordenamiento tributario³⁴ es preciso y sin oscuridades, por lo que sus autoridades están conscientes que no se puede sorprender a los gobernados; todo lo anterior hace que al tener una mayor seguridad jurídica cumplen sus obligaciones de mejor manera y como consecuencia no se requiere de órganos de fiscalización monumentales, con la consiguiente descarga de los órganos jurisdiccionales en la atención de inconformidades de los ciudadanos.

Está fuera de toda discusión que el hombre es un ser esencial y predomi-

³¹ Eduardo Bonilla Herzog, "Evolución del sistema tributario mexicano", en *Op. cit.*, Facultad de Economía de la UNAM, 2002, p. 24.

³² Marcela Astudillo, *Momento Económico*, No. 119, México, 2002, p. 19.

³³ Sergio Otero, "Estudio sobre sistemas tributarios fiscales", en Internet: www.monografias.com

³⁴ J. M. Guerrero de la Vega, *Op. cit.*, p. 31.

²⁹ Aída Bartnicki Castañeda, "Anteproyecto de modificaciones", *Cuestión*, No. 23, febrero, 2001. p. 6.

³⁰ *Del espíritu de las leyes*, *Op. cit.*, Capítulo XIX, p. 148.

nantemente social, pues dos de sus cualidades distintivas, que permiten además diferenciarlo de las otras criaturas que habitan la Tierra, la inteligencia y el lenguaje, sólo pueden ejercitarse a través de la vida en sociedad. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre buscó la compañía de sus semejantes para poder subsistir y progresar. La tesis del “perfecto salvaje feliz”, sostenida por Juan Jacobo Rousseau³⁵ es evidentemente un absurdo.

Tras de varios siglos de nomadismo, caracterizados por una notable lucha de sobrevivencia en medio de un ambiente hostil y repelente, el hombre, mediante el descubrimiento de la agricultura, decide establecerse en sitios fijos que ofrecen una mayor seguridad y mejores condiciones de vida. Es así como, generalmente a orillas del mar, de ríos y lagos, surgen las primeras ciudades que con el tiempo se transformarán en las capitales de grandes imperios y naciones.

Pero el sedentarismo trae aparejados nuevos problemas. Si bien es cierto que la vida en un solo lugar ofrece indudables perspectivas, entre las que destaca el poder dedicarse libre y tranquilamente a actividades productivas, también lo es que, para poder subsistir, cualquier asentamiento humano debe proveer y satisfacer una serie de necesidades básicas, que al afectar a todos los miembros de una población revisten el carácter de tareas colectivas. Como afirma Serra Rojas:³⁶ “Los seres humanos tenemos necesidades esenciales que debemos imperiosamente aplacar. La suma de estas necesidades forma las necesidades sociales cuya atención es cada día más compleja e ineludible.”

En esas condiciones, los primeros núcleos sedentarios decidieron que, a fin de poder aprovechar plenamente las ventajas que este nuevo método de vida social ofrecía, era conveniente asignar al poder público ya constituido una nueva tarea: la satisfacción de las necesidades colectivas. Tarea que vino a sumarse a las antiguas funciones nómadas de dirección del grupo, defensa e impartición de justicia. Al respecto, Serra Rojas³⁷ señala que: “Algunas de esas actividades son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica, el crédito público y otras.”

El desarrollo de la técnica y de la civilización, así como el espectacular crecimiento demográfico registrado en los últimos siglos han convertido esta labor en una magna tarea de proporciones insospechadas.

Con el transcurso del tiempo, las que fueron sencillas funciones de construcción de calles, plazas y edificios públicos, han evolucionado extraordinariamente hasta transformarse en los modernos servicios de comunicaciones terrestres, marítimas y aéreas; de transportación colectiva y hasta masiva; de educación, higiene y medicina social; de suministro de energía eléctrica; de agua potable y alcantarillado; de regulación del crédito y la banca, y otros más que sería largo enumerar aquí, pero que reclaman del Estado un esfuerzo a veces colosal.

Pero la decisión de encomendar al Estado todas estas tareas y funciones trajo como corolario inevitable la obligación de proporcionarle los medios y recursos apropiados para llevarla a cabo. Fue así como actuando dentro de una sana lógica se pensó que si gracias a la satisfacción de las necesidades colectivas los miembros de una comunidad podían dedicarse cómodamente a la realización de actividades productivas, lo justo era que parte del ingreso o de las ganancias que obtuvieran fuera a parar a las arcas públicas para sufragar el costo de los propios servicios públicos.

De tal manera que, históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico-tributaria se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido para allegar al Gobierno los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir.

Es un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que por razones de orden lógico debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza. Máxime en los tiempos actuales, en los que tanto el continuo crecimiento demográfico como los avances tecnológicos y científicos demandan del Estado un campo cada día más amplio de acción y de objetivos. A ese respecto, Serra Rojas afirma: “Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.”³⁸

³⁵ Juan Jacobo Rousseau, *El contrato social*, Capítulo vi, Francia, 1762.

³⁶ Andrés Serra Rojas, *Derecho administrativo*, t. 1, Sexta edición, Porrúa, México, 1974.

³⁷ *Ibid.*, p. 67.

³⁸ *Ibid.*, p. 78.

Esta situación da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados. El Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión de bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Sin duda alguna, a efecto de regular la citada relación, tendrá que existir un conjunto de normas que señale claramente el papel que debe desempeñar el Estado y los gobernados como actores de lo mismo, por lo que para tales efectos los modernos tratadistas le dan singular relevancia al derecho fiscal. En efecto, esa relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico.

Tenemos que desde antiguo se ha escrito al respecto ya que Montesquieu (Carlos Luis de Secodant, barón de la Brede y de Montesquieu), hacía alusión a él en su obra (1748) cuando menciona "... es preciso evitar las causas de confusión en materia de tributos. El percibo de éstos debe ser fácil, para lo cual han de establecerse con tanta precisión que no puedan los recaudadores aumentarlos ni disminuirlos".³⁹

En la actualidad pocos países han seguido el ejemplo de los norteamericanos, quienes contagiados del pragmatismo europeo, compilaron sus leyes en pocos ordenamientos, tanto así que en materia de tributos los agruparon en un solo capítulo, el 26;⁴⁰ los argentinos en 1862, durante los trabajos legislativos que los integraron como nación independiente, contemplaron la unificación de los preceptos tributarios,⁴¹ desafortunadamente no se logró dicha unificación.

De igual manera lo estableció el economista inglés Adam Smith,⁴² en su principios doctrinarios, cuando se refiere a la economía de los tributos: "iv Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan al tesoro público... un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho ingresan a las cajas del

Estado en los cuatro casos siguientes: primero cuando la exacción requiere de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo..." Debe hacerse mención que los norteamericanos,⁴³ que alabamos en cuanto a su carácter pragmático en la creación de sus normas, para su aplicación y observancia, ahora los hacemos por su racional número de empleados en su órgano recaudatorio (9,000),⁴⁴ en lo que tanto insistió el propio Adam Smith⁴⁵ en su obra, dado que su población casi triplica la nuestra, y nuestro Sistema en cambio emplea la friolera de 37,000 personas. Y a diferencia de nosotros, el servir en el Internal Revenue Service (IRS) es motivo de orgullo y satisfacción para los empleados que ahí laboran, cosa que no se ve por lo general en nuestros funcionarios hacendarios, al menos no en los de menor jerarquía.

6. La obligación tributaria

Del estudio de la teoría general de las obligaciones establecimos un marco de referencia en cuanto a la obligación tributaria en nuestro entorno. Ya que las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas.

Con base en lo expuesto podemos concluir que el tributo viene a constituir esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente. Como afirma SERRA ROJAS: "La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes."⁴⁶

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dicha

³⁹ *Del espíritu de las leyes*, Capítulo xi: "La cuantía de los tributos depende de la naturaleza del gobierno", Porrúa, México, 2000, p. 144.

⁴⁰ *The American laws*, Chapter 26, "General Tax", United States Congress.

⁴¹ Oscar Oszlak, *La formación del Estado Argentino*, Editorial de Belgrano, 1982.

⁴² *La riqueza de las naciones*, Libro v, Parte II, Fondo de Cultura Económica, México 1999, p. 726.

⁴³ A. Hamilton, J. Jay Madison, *El federalista*, Fondo de Cultura Económica, México, 2001.

⁴⁴ Theodore J. Fortsmann y Stephen Moore, *Hay que abolir el impuesto sobre la renta*, El Nacional Edit., 2001.

⁴⁵ *Op. cit.*, p. 727.

⁴⁶ Andrés Serra Rojas, *Op. cit.*, p. 78.

definición incurre en graves imprecisiones, sin embargo, posee una importancia innegable por formar parte de nuestro derecho positivo.

Como puede advertirse, el Código más que una definición se concreta a señalar en términos sumamente vagos e imprecisos, cuándo se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en qué consiste y cuáles son los elementos que le dan origen. De igual forma refleja deficientemente la naturaleza jurídico-económica de la obligación tributaria, incurriendo en serias omisiones y contradicciones que merecen ser destacadas y evaluadas.

Dino Jarach,⁴⁷ señala que la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición. Dicho de otra forma, es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria.

Las obligaciones tributarias se derivan de la ley, son *ex lege*, de modo tal que la voluntad del legislador la determina. En otras palabras, la ley grava la actividad económica o hecho, que de realizarse, traerá como consecuencia el surgimiento de la obligación fiscal.

Durante mucho tiempo se pensó y se creyó que las obligaciones constituían la parte inmutable del derecho, lo cual llegó a considerarse que sus principales reglas eran verdades universales y eternas comparadas con la aritmética y la geometría. Sin embargo, esto era una ilusión.

A pesar de las creencias, esto no implica que no pudieran tener transformaciones, no escapa a la evolución, la cual es indispensable en el derecho cuando hemos visto la evolución y progreso de la sociedad. La aparición del Código Napoleónico determinó un movimiento colosal, el cual se fortaleció con la publicación del código alemán y éste a su vez por el código de las obligaciones en Suiza.

Los romanos dieron a la obligación una definición que sigue siendo válida en la actualidad: “La obligación es un lazo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme al derecho.”⁴⁸ A la que habría de agregar las nuevas teorías no conocidas, ni estudiadas por los juristas romanos, sobre la responsabilidad civil y sobre la culpa proveniente del daño o la estipulación a favor de terceros.

Partiendo de los conceptos de derecho romano,⁴⁹ los autores modernos han dado definiciones que no difieren mucho de aquéllos, a saber: POTHIER define a la obligación diciendo que “Es un vínculo de derecho que nos sujeta respecto de otro a darle alguna cosa o hacer o no hacer alguna cosa.”⁵⁰

BONNECASE dice: “El derecho de crédito es una relación de derecho en virtud de la cual una persona, el acreedor, tiene el poder de exigir de otra, llamada deudor, la ejecución de una prestación determinada, positiva o negativa y susceptible de evaluación pecuniaria.”⁵¹ El mismo autor define también el derecho de crédito, diciendo que: “Es una relación de derecho en virtud de la cual el valor económico o puramente social de una persona es puesto a disposición de otra bajo la forma positiva de una prestación por suministrar o bajo la forma negativa de una abstención de observar.”

En el derecho francés, los hermanos Josserand⁵² señalan: “La obligación o derecho personal, es una relación jurídica que asigna a una o varias personas la posición de deudores frente a otra u otras que desempeñan el papel de acreedores y respecto de las cuales están obligadas a una prestación, ya positiva (obligación de dar o de hacer) ya negativa (obligación de no hacer).”

En el derecho español, comenta DE DIEGO: “Las obligaciones son relaciones jurídicas constituidas a virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por las que una denominada acreedor puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación.”⁵³

Y en el derecho italiano, Messineo⁵⁴ define: “Por obligación o relación obligatoria, debe entenderse en efecto una relación entre dos sujetos (al menos) en virtud de la cual uno de ellos (deudor, llamado a veces promitente) queda obligado, esto es, sometido a un deber o comprometido frente a otro (acreedor, llamado a veces estipulante) a cumplir una prestación, o sea, a desarrollar una actividad determinada (comportamiento) patrimonialmente valorable; y se atribuye al acreedor un correspondiente poder, que consiste en la pretensión a la prestación.”

En resumen, la obligación es una relación de derecho por virtud de la cual la actividad económica o meramente social de una persona, es puesta a dis-

⁴⁷ Dino Jarach, *El hecho imponible*, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1987, p. 18.

⁴⁸ Julián Bonnecase, *Tratado elemental de derecho civil*, Editorial Harla, México, 2001.

⁴⁹ Guillermo Floris Magadant S., *Derecho romano*, Décima segunda edición, Editorial Esfinge, México, 2001.

⁵⁰ Cfr. Edgardo Peniche López, *Naciones de derecho civil*, Porrúa, México, 1998.

⁵¹ Julián Bonnecase, *Tratado elemental de derecho civil*, Op. cit.

⁵² Louis y Mazeaud Josserand, *El espíritu de los derechos y su relatividad*, Themis, Bogotá, 2000.

⁵³ Cfr. Clemente Soto Álvarez, *Naciones del derecho civil*, Limusa, México, 1998.

⁵⁴ Francisco Messineo, *Manual del derecho civil comercial*, t. IV, Trad. Santiago Sentis Melenda, Edic. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, p. 341.

posición de otra, en la forma positiva de una prestación por proporcionarse, o en la forma negativa de una extinción por observarse. En sentido amplio es la necesidad jurídica de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), a favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir, o a favor de un sujeto que ya existe. En sentido estricto, es la necesidad jurídica de mantenerse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), a favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir y si existe, aceptar. Tradicionalmente se ha definido la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamada acreedor.

Las obligaciones nacen para ser cumplidas y esa finalidad no puede ser dissociada, económica y jurídicamente del factor temporal. El carácter de temporalidad de la obligación tiene una manifestación específica de suma importancia en la prescripción liberatoria. El sistema requiere que los derechos de crédito sean ejercidos dentro de cierto tiempo; ante el transcurso de mismo y la inacción del acreedor, opera la prescripción liberatoria o extintiva. En el caso del crédito fiscal ésta es negativa, extinguiéndose la obligación según lo establece en nuestro caso el artículo 55 del Código Civil.

Ahora bien, en referencia a la obligación tributaria tenemos que el contraerla para con el Estado no emana de un contrato, que como sabemos es la principal fuente de las obligaciones en el derecho civil, sino de una disposición constitucional; en el caso de México es el artículo 31 fracción IV, que dice: "Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."⁵⁵ Por lo tanto, al ser la ley su fuente no requiere de consentimiento expreso o tácito como en materia civil, ya que existe un vínculo con el Estado, como lo sustenta la teoría específica de las contribuciones y que por ende es ineludible el pagar contribuciones cuando se coincide con la hipótesis normativa específica.

El sustento jurídico de la recaudación fiscal en México descansa en la Constitución Política mexicana, la cual a través de su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de los mexicanos de: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los estados y municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Si el grado de desarrollo económico del país es elevado, entonces los sistemas tributarios descansarán en impuestos directos y, por lo tanto, serán más progresivos. Así, las regiones más atrasadas del mundo tienen sus principales fuentes de ingreso en los impuestos indirectos; los países con desarrollo intermedio también se apoyan fundamentalmente en los impuestos indirectos (impuestos sobre las ventas o IVA) y el impuesto a las empresas, en tanto que en los países más avanzados prepondera el impuesto al ingreso personal.

En México los ingresos se componen de recursos federales, locales y municipales. Actualmente en nuestro país las fuentes de ingreso se han diversificado y su análisis implica considerar el sentido del federalismo, que desde un enfoque jurídico en sí mismo, determina una distribución de competencias en tres niveles de gobierno: federación, entidades federativas o estados y municipios.

7. Problemas estructurales

Considerando las características que debe reunir un buen sistema tributario, las cuales deben estar asociadas con los principios de equidad, justicia, eficiencia, neutralidad, complejidad administrativa y diseño eficiente de la política impositiva,⁵⁶ se destaca que en el diseño de la política impositiva de México estos principios pueden entrar en conflicto. Cuando esto ocurre, se precisa llegar a alguna transacción (*trade off*) entre ellos. De esta manera, la equidad puede exigir cierta complejidad administrativa y puede interferir en la neutralidad, el diseño eficiente de la política impositiva puede interferir con la equidad, y así sucesivamente. Consideremos ahora los principales problemas estructurales que inciden en la alta evasión y baja recaudación del sistema tributario. En materia de evasión, el 83.82% de las personas físicas y el 72.5% de las morales no pagan ISR, mientras que únicamente contribuyen regularmente con el ISR el 16.18 y 27.5%, respectivamente.⁵⁷

El alto nivel de evasión genera rezagos en la política de recaudación. Por ejemplo, algunos autores estiman que en 1999 México recaudó el 14.8% del PIB; otros mencionan cifras aún más bajas (8.9%);⁵⁸ mientras que algunos países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Eco-

⁵⁶ Pierre Beltrame, *Los sistemas fiscales*, Oikos-Tau, Barcelona, España, 1977.

⁵⁷ INDETEC, Gob.mx. Política Hacendaria Nacional. "Con el SAT descendió la recaudación de impuestos", México, abril, 2004.

⁵⁸ Mariano Latapi Ramírez, *Op. cit.*, p. 24.

⁵⁵ Constitución Política de los Estados Unidos, Porrúa, México, 2004.

nómico presentan por lo menos el doble de recaudación (como % del PIB) y otros más del triple.

Sin embargo, existen otros problemas económicos estructurales que afectan al sistema tributario del país. Destacan, por su importancia:

1. La concentración del ingreso. Ya que cualquier intento por parte del gobierno mexicano para afectar esta riqueza puede provocar fugas masivas de capitales, lo cual se conjuga con las ventajas proporcionadas por los mercados de Estados Unidos y Canadá (mayor certidumbre y estabilidad financiera) para alentar la salida de capitales del país.
2. Economía informal. La evasión fiscal en este sector representa una parte importante del PIB. En el caso del IVA mexicano se estimó una tasa (en 1993) de 37% inferior, por citar a dos países latinoamericanos, al de Perú de 68%, pero superior a la de Chile, de 23%.⁵⁹
3. Concentración en la recaudación. Otro de los problemas importantes, es la baja capacidad para generar ingresos tributarios que por décadas han sido compensados con los ingresos petroleros que representan un tercio del total de los ingresos federales.
4. Los regímenes especiales representan una fuga importante de ingresos que debería recaudar el gobierno federal. Por ejemplo, el número de empresas que se consolidan en grupos han aumentado considerablemente y se estima que la consolidación reduce en promedio un 30% del ISR de los grupos.

Los problemas político-administrativos del sistema tributario están asociados con la elevada cantidad de trámites que se deben cubrir, la dificultad para llenar las formas fiscales, el tiempo que se emplea así como el exceso y dispersión de normas. Asimismo, la provisión de bienes y servicios públicos de cuestionada calidad, asociada con la alta corrupción y falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos, también inciden negativamente en la recaudación fiscal, por lo que:

1. El bajo nivel de los ingresos tributarios en México es una motivación central para realizar una reforma integral al sistema tributario del país. México tiene características particulares como su regresivo

perfil en la distribución del ingreso, los altos niveles de subempleo, el tamaño del sector informal, un sistema impositivo débil y desequilibrios regionales importantes que impiden aumentar su recaudación tributaria.

En los últimos años, los ingresos tributarios han presentado una tendencia a la baja, ya que en 1998 representaron únicamente el 10.7% del PIB, cuando en 1993 eran de 11.3%.⁶⁰

2. El sistema tributario mexicano ha incurrido en ineficiencias en la recaudación. Sólo por citar el ejemplo del IVA: las pérdidas que generan las exenciones y excepciones significan que de cada peso que se podría recaudar, sólo se ingresan al erario público 52 centavos⁶¹.

El discurso político hace hincapié en la mejoría de los ingresos después de implementar nuevas medidas de fiscalización o con la expedición de nuevas leyes, como el caso del IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única) o el IDE (Impuesto a los Depósitos en Efectivo), ambos establecidos en 2008; sin embargo, está mejoría es relativa ya que las mismas disposiciones establecen la manera de eludir su cumplimiento y sólo es cosa de tiempo para que los pagadores de estos impuestos encuentren cómo no cumplirlos. Decimos eludir, ya que es la forma legal de no pagar, aunque para los altos funcionarios del sistema tributario mexicano es sinónimo de evasión, la cual como es sabido, es ilegal y sancionada por las leyes, y que durante el sexenio pasado (2000-2006),⁶² reiteradamente ofrecieron combatir ambas formas de incumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que da un idea de su falta de conocimientos en la tarea encomendada. Lo mismo sucede cuando el Estado deja de percibir un ingreso fiscal: estos mismos personajes hablan de una pérdida, siendo inexacto el término, ya que para hablar de una pérdida debe preexistir "*la cosa*", en este caso el dinero, y ese dinero supuestamente perdido al no ser percibido por el Estado se maneja como un déficit en las cuentas del gobierno siendo que nunca lo tuvo. Tal vez sea cuestión de semántica, pero el término correcto es erosión, cuando las fuentes tributarias cesan en su aportación ya sea porque desaparezcan o porque entren en concurso o sean liquidadas.

⁶⁰ *El Universal*, Sección "Negocios", México, 07/07/03, p. 23.

⁶¹ INDETEC, Gob.mx. Política Hacendaria Nacional. "Con el SAT descendió la recaudación de impuestos", México, abril, 2004.

⁶² *El Universal*, Sección "Negocios", Discurso en la toma de protesta del Lic. Francisco Gil Díaz como secretario de Hacienda y Crédito Público el 04/12/00, p. 19.

8. El sistema de recaudación

Ahora bien, debemos definir qué es un sistema tributario en forma, para estar en condiciones de analizar el nuestro y tener la posibilidad de compararlo con el ideal teórico. Un “sistema” es un conjunto de organismos, principios y normas sobre una materia, enlazados y coordinados entre sí tan estrechamente que constituyen un todo indivisible, a pesar de la relativa independencia funcional y operativa que puedan tener sus partes componentes.

Y un sistema logístico público es aquel que comprende todos los insumos relacionados con la provisión de recursos humanos, financieros y materiales, así como la transmisión de información, en el momento y lugar oportunos, para alcanzar como producto la acción sustantiva de desarrollo que permita satisfacer las metas establecidas en los respectivos planes, programas y proyectos.

Dentro del universo de los sistemas administrativos que son de naturaleza asesora y de servicios auxiliares o de apoyo del órgano ejecutivo del Estado, que sirven entre otras cosas para crear estímulos, formular normas generales de aplicación descentralizada y coordinada, racionalizar las estructuras y los procedimientos administrativos, interrelacionar las labores de varios de ellos y también la política con la administración, permitir el mejor uso posible de los insumos humanos calificados, financieros y materiales, logrando así una mayor eficiencia, motivando en mejor forma la participación y actividades del personal. Inserto en este universo tenemos la especie, esto es, un “sistema tributario”, que es un conjunto de estructuras, procedimientos, leyes, normas y disposiciones para financiar las labores que realiza el Estado y para actuar como un poderoso instrumento de desarrollo, de distribución de la riqueza y de justicia tributaria, evitando las evasiones y modificando el régimen fiscal.

En palabras de Maurice Duverger,⁶³ “La ciencia de los medios por los que el Estado [se] procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas tributarias.” Para Fernando Sainz de Bujanda⁶⁴ un sistema tributario es aquel que “comprende al conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la administración

pública y [los] particulares como consecuencias del desenvolvimiento de esta actividad.”

Luis Humberto Delgadillo,⁶⁵ al respecto dice en su obra: “... aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea ente recaudador de los tributos establecidos”.

Las reglas tributarias en lo posible deben permanecer inalterables en el tiempo. Los cambios constantes impiden de suyo que los contribuyentes puedan conocer sus obligaciones y los procedimientos para cumplirlas. Un sistema tributario estable en el tiempo es un primer requisito para facilitar los actos de tributación y mejorar la seguridad jurídica de los causantes. La perdurabilidad del sistema impositivo también tiene propiedades promotoras, al permitir planear inversiones y procesos productivos sin el riesgo de que esos cálculos sean alterados críticamente por modificaciones impredecibles de las reglas tributarias.

Los ingresos del gobierno federal son el principal instrumento para el desempeño de su gestión. En México, dichos ingresos se componen de recursos federales, locales y municipales. Actualmente en nuestro país las fuentes de ingreso se han diversificado y su análisis implica considerar el sentido del federalismo, que desde un enfoque jurídico en sí mismo, determina una distribución de competencias en tres niveles de gobierno: federación, entidades federativas o estados y municipios.

Los ingresos que percibe el gobierno federal quedan establecidos anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación, que propone el gobierno federal con aprobación del Congreso de la Unión; en igual forma los estados emiten sus leyes de ingresos. Los ingresos públicos se clasifican generalmente en dos grandes rubros:⁶⁶

El sistema de recaudación fiscal se puede considerar como progresivo, dado que el impuesto se cobra en forma proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, es decir, de acuerdo a su nivel de ingreso o gasto.

De acuerdo a datos del Banco Mundial, México tiene en comparación con otras economías, una recaudación fiscal muy baja, debido a su alta tasa de evasión y a que los contribuyentes no declaran cantidades reales. Por ejemplo,

⁶³ Maurice Duverger, *Finances Publiques*, Presses Universitaires de France, Ed. Themis, París, 1978.

⁶⁴ Fernando Sainz de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1979.

⁶⁵ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de derecho tributario*, 4ª ed., Limusa, México, 2002.

⁶⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de derecho tributario*, Limusa, México, 1995, p. 26.

para el año de 1986 solamente el 10.7% del ingreso nacional (PIB) correspondía a los impuestos. Tan sólo en el ejercicio fiscal de 2001, la tributación en México representó apenas unas décimas por encima del 11% por ciento del PIB y para el ejercicio de 2004 el 14.7%.

El problema aquí es que una proporción importante de población no paga impuestos o paga cantidades simbólicas, pues en el año 2004, de una Población Económicamente Activa (PEA) de 45.7 millones, según estimaciones del Consejo Nacional de Población (CONAPO), cerca del 50% (23 millones) son contribuyentes activos registrados en el Sistema de Administración Tributaria, de los cuales 14.5 millones son personas físicas y 8.5 millones son personas morales. De acuerdo con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el porcentaje de personas físicas que paga impuestos es de 41% (5.9 millones) y el de las personas morales es de 38% (3.2 millones), lo cual pone en evidencia que un grave problema lo constituye la evasión fiscal.

Las empresas paraestatales en México son factores importantes que influyen en el desarrollo económico del país. Petróleos Mexicanos (Pemex) es la empresa que aporta la mayor cantidad de ingresos para el presupuesto nacional (corresponde al 40% de su ingreso en promedio). Actualmente Pemex se encuentra entre las diez empresas más importantes a nivel mundial y la de mayor expansión en Latinoamérica. Es la empresa más grande de México, tanto en términos de activos como de ingresos. Con base en el nivel de reservas y su capacidad de extracción y refinación, se encuentra entre las cinco compañías petroleras más importantes en el ámbito internacional.⁶⁷ Sus ingresos como organismo, representan el 38% de los ingresos totales de las paraestatales. En términos del PIB, para el año 2004 representó el 2.3%. Sin embargo, considerando los impuestos y derechos que se derivan de la explotación y venta de petróleo, el total representa aproximadamente el 30% del total de los ingresos de la federación.⁶⁸

el Estado, ya aprobado, se basa primordialmente en los ingresos petroleros y dado que el precio del barril no muestra estabilidad alguna, no permite tener estimaciones confiables en cuanto a las cantidades de dinero que se percibirán. Aun así nuestros legisladores continúan haciendo cuentas alegres, basándose en el dinero extra que se ha recibido hasta la fecha por la venta de petróleo, sin tener en cuenta que este superávit deriva de los conflictos bélicos y políticos suscitados en últimas fechas en diversas partes del orbe, pero que una vez que se solucionen, de una forma u otra, los precios descenderán a los precios habituales y se acabará la bonanza, lo que puede desembocar en una crisis similar a la vivida durante el sexenio de José López Portillo (1976-1982), que del auge económico prometido, se acabó más endeudado que nunca en nuestra historia y en lugar de prepararnos para administrar la abundancia, terminamos administrando la pobreza extrema.

El problema de cómo elevar el monto de ingresos tributarios no implica revisar solamente la estructura del sistema de recaudación fiscal mexicano y conocer sus deficiencias, sino también en la forma como se recaudan los impuestos, para después centrarse en la distribución del ingreso. Asimismo, se debe considerar el costo de recaudar los tributos que, según dice BERGMAN⁶⁹ en un trabajo realizado para el CIDE, en México la administración tributaria para recaudar el equivalente a 100.00 dólares, gastan 50.00, que es más del doble de lo que gastan países como Chile o los Estados Unidos. ■

9. Conclusión

Para el año 2009 el paquete económico se estableció en términos muy superiores a los años anteriores, dado que el esquema centralizado de gobierno no variará y de acuerdo a la información disponible el gasto que realizará

⁶⁷ Cfr. *Informe Anual 2002*, Pemex, "Estados financieros", p. 34 y ss.

⁶⁸ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2002.

⁶⁹ Marcelo Bergman, *La capacidad de recaudar impuestos del gobierno mexicana*, CIDE, México, 2000, p. 14.

Referencias

- AQUINO MALICH, Miguel A., Daniel y Zalazar, “La evasión tributaria”, *Monografía de administración tributaria*, R. UNNE. 1998.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Editorial Themis, 1982.
- BELTRAME, Pierre, *Los sistemas fiscales*, Barcelona, Oikos-Tau, 1977.
- BERGMAN, Marcelo, *La capacidad de recaudar impuestos del gobierno mexicano*, México, CIDE, 2000.
- BETTINGER, Herbert, *El sistema fiscal mexicano*, IUS, México, 1999, p. 37.
- BONNECASE, Julián. *Tratado elemental de derecho civil*, México, Editorial Harla, 2001.
- COSÍO VILLEGAS, Daniel, *El sistema político mexicano*, México, Joaquín Mortiz.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, México, Limusa, 2002.
- DUVERGER, Maurice, Matrices, “Finances Publiques”, París, Presses Universitaires de France, Themis, 1978.
- ENNECCERUS, Ludwing, “Tratado de derecho civil”, t. II, Buenos Aires, Bosch, 1998.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 2004.
- GIORGERTI, Armando, *La evasión tributaria*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1998.
- MONTESQUIEU, *Del espíritu de las leyes*, México, Porrúa, 2000.
- The American Laws*, Chapter 26, “General Tax”, United States Congress.
- FORSTMANN, Theodore J. y MOORE, Stephen, *Hay que abolir el impuesto sobre la renta*, El Nacional Edit., 2001.
- INDETEC. Gob.mx.. Política Hacendaria Nacional. “Con el SAT descendió la recaudación de impuestos”, México, abril, 2004.
- HAMILTON, A., MADISON, J. Jay, *El federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 2001.
- HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto *et al.*, *¿De dónde viene el dinero del gobierno?*, México, CIDE, 1991.
- “Historia del derecho”, *Enciclopedia Universal Clásica*, España, Micronet Digital, 2004.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1983.
- JOSSERAND, Louis y Mazeaud, *El espíritu de los derechos y su relatividad*, Bogotá, Themis, 2000.
- LAMAGRANDE, Alfredo, “Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal”, *Boletín dgi*, No. 457/89.
- LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano, *Introducción al estudio de las contribuciones*, México, McGraw-Hill, AMIF, 1999.
- MARGADANT S., Guillermo Floris, *Derecho romano*, México, Editorial Esfinge, 2001.
- MEHL, Lucien, *Ciencias y técnicas fiscales*, Francia, PUF, 1983.

- MESSINEO, Francisco, *Manual del derecho civil comercial*, t. IV, Trad. Santiago Sentís Melenda, Buenos Aires, Edic. Jurídicas Europa-América, 1998.
- OROZCO ALBA, Lucía, “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”, CIAT XVII, Ponencia en Asamblea General-Curazao-Brasil, 1991.
- PITA, Claudino, “Concepto de la Evasión Tributaria”, Trabajo presentado ante la XVI Asamblea General del CIAT, Asunción, Paraguay, 1982.
- REYES TÉPACH, Marcial, “Problemas estructurales del sistema impositivo y propuestas de reforma tributaria en México”, División de Economía y Comercio, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, junio, 2004.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Edit. Harla, 2002.
- ROUSSEAU, Juan Jacobo, *El contrato social*, Capítulo VI, 1762, Francia.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1979.
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal sustantivo*, t. I, México, Edit. Cárdenas, 2002, p. 17.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho administrativo*, t. I, México, Porrúa, 1974.
- SZÉKELY, Miguel, “La desigualdad en México, una comparación internacional”, en *Diálogos Nacionales*, “Superación de la pobreza”, febrero de 1999.
- SMITH, ADAM, *La riqueza de las naciones*, Libro V, Parte II, México, Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 726.
- ZÁRATE, José Humberto *et al.*, *Sistemas jurídicos contemporáneos*, México, McGraw-Hill, Serie Jurídica, 2001.