

Algunas propuestas de simplificación administrativa y de recaudación del ISR

Marcela Astudillo Moya
E-mail: marcelaa@unam.mx
Irma Manrique Campos
E-mail: mancam@unam.mx
Investigadoras
Instituto de Investigaciones Económica
Ma. Antonieta Martín Granados
Profesora-Investigadora
SNI Nivel II
E-mail: mmartin@fca.unam.mx
Facultad de Contaduría y Administración
UNAM

[Recibido: Octubre 19, 2012, Aceptado: Diciembre 4, 2012](#)

Resumen

El objetivo de este trabajo es presentar una propuesta de simplificación de la emisión de comprobantes de gastos a deducir para el pago del impuesto sobre la renta. Se propone la deducibilidad a través de estados de cuenta bancarios en lugar de las facturas electrónicas, además de implementar el régimen de flujos de efectivo para el cálculo de todas las contribuciones, no solamente en algunos impuestos como se hace hasta ahora y, finalmente se sugiere la eliminación de los tratamientos especiales, en su lugar aplicar una tasa única hasta cierto límite de ingresos; con estas medidas se facilitaría tanto el cumplimiento por parte del contribuyente como el control por parte de la autoridad hacendaria.

Palabras clave: Simplificación administrativa, Impuesto sobre la renta, deducciones, comprobantes fiscales, flujo de efectivo, sistema fiscal mexicano.

Some proposals to simplify administration and collection of income tax

Abstract

The aim of this work is to present a proposal of simplification for the emission of expenses' vouchers to deduct for the payment of the income tax. It is proposed the deducibility across bank statements instead of electronic invoices, beside implementing the regime of cash flows for the calculation of all the contributions, not only in some taxes like it does till now and, finally it is suggested the elimination of special treatments, in their place to apply one only rate up to certain limit of income; with these measures the fulfillment would be facilitated so much on the part of the taxpayer as for the control of the part income tax authority.

Keywords: Administrative simplification, income tax, deductions from income, tax receipt, cash flow, Mexican fiscal system.

Introducción

En el análisis de los problemas tributarios resultan muy importantes las consideraciones sobre la eficiencia administrativa, la cual implica que la cantidad de recursos necesarios para administrar un impuesto debe de ser mínima.

Uno de los principios de tributación del tratadista alemán Adolfo Wagner señala que el costo de recaudación de los impuestos debe ser lo más bajo posible para que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones. La aplicación de este principio conlleva la necesidad de simplicidad del sistema de impuestos y de su organización; con lo que se beneficia tanto el causante como el fisco porque incrementa sus ingresos.

Desde luego que la aplicación de este principio depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de la clase de impuesto. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta (ISR) es más fácil de administrar si la población tiene un grado aceptable de instrucción y la población rural constituye una minoría. En México es difícil la administración del ISR porque hay un gran número de pequeños productores independientes, algunos de ellos son analfabetos o incapaces de llevar una contabilidad y un sector importante de la economía se encuentra al margen del mercado. De ahí la necesidad de que la administración de este impuesto sea lo más simple y sencilla posible. La simplicidad en la legislación impositiva y el suministro de una información adecuada en términos accesibles son muy importantes.

Si se quiere aumentar la recaudación resulta de gran relevancia la simplificación del proceso recaudatorio, parte de este proceso es la manera en que se comprueban las deducciones del ISR. Una administración eficaz resulta esencial para el mantenimiento de la equidad, pues obstaculiza la evasión impositiva por parte de un sector de la población. Una recaudación eficaz exige costos mínimos no sólo para las entidades gubernamentales sino también para los contribuyentes. El objetivo de este trabajo es proponer modificaciones al ISR que permitan incrementar la recaudación con medidas de simplificación enfocadas en los comprobantes de deducciones que expiden los contribuyentes, y en el cálculo del ISR en actividades empresariales.

1. El ISR en el contexto del sistema fiscal mexicano

México es el país con más baja recaudación tributaria entre los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en donde el promedio de recaudación es del 24.7% del Producto Interno Bruto (PIB) y en México del 17.5%. [1] Pero México no sólo tiene la recaudación más baja entre los países de la OCDE, sino también respecto a los países de América Latina, en donde Chile y Argentina, con un desarrollo similar a México, recaudan el 22.1 y 20% respectivamente del PIB por ingresos tributarios. [2:2].

El ISR¹ ha sido la columna vertebral de los sistemas tributarios de muchos países. “Se le conceptúa como la forma más apropiada para obtener ingresos y el que obedece más a la capacidad de pago de las personas, distorsiona menos las relaciones económicas (trabajo, ahorro, inversión), toma más en cuenta las condiciones individuales del contribuyente y se ajusta más estrictamente a la equidad y justicia impositivas”.

¹ Es conveniente subrayar que existen diversas teorías sobre el concepto de renta, para unos es el fruto del capital y para otros es la diferencia del monto patrimonial durante un periodo dado. En estos límites se encuentra el concepto de renta imponible en la legislación mexicana. [3:701-702].

[4:144] Así, la ley correspondiente a este impuesto responde a una de las funciones sociales del derecho y que se refiere a su función distributiva mediante el establecimiento de impuestos y la asignación de recursos económicos. [5:68]

Este impuesto fue introducido en México en 1921 por el presidente Álvaro Obregón, con el nombre de impuesto del centenario (de la Independencia). En esa ocasión solamente tuvo un mes de vigencia, su pago se efectuó a través de estampillas de “centenario”. [6] Adquirió carácter permanente hasta 1924 con la Ley de Ingresos sobre sueldos, salarios, honorarios, emolumentos y utilidades de las sociedades y empresas.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), están obligadas al pago de este impuesto todas las personas físicas y morales que sean residentes de México u obtengan sus ingresos de fuentes ubicadas en el territorio nacional. En marzo de 2011 se alcanzó un total de 34 millones 104 mil contribuyentes activos; de los cuales, el 62.8% son asalariados, 33.3% personas físicas y 3.9% personas morales. [7]

En la figura 1 se observa que el ISR es el impuesto con mayor capacidad recaudatoria de la estructura fiscal mexicana, ya que del total de los ingresos por concepto de gravámenes representa el 46%, seguido por el impuesto al valor agregado (IVA) con el 38%.

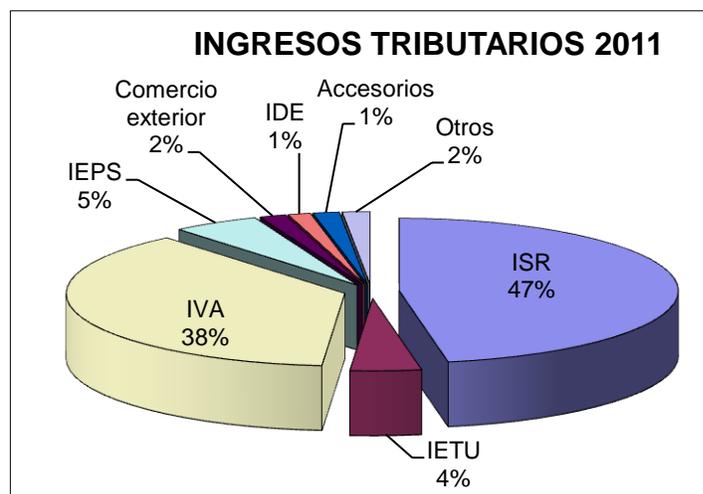


Fig. 1. Ingresos tributarios 2011 [8]

En relación con el ISR existe una importante evasión, en el caso de las personas físicas se presenta fundamentalmente en aquellas que prestan servicios profesionales, que conceden el uso o goce de bienes o que realizan actividades empresariales, entre otras. Situación que se agrava porque en México es común considerar a los impuestos como una carga sin beneficio y las finanzas públicas como una abstracción a la que se puede robar sin remordimiento de conciencia. Dado que el ISR no es bien acogido por los particulares, su recaudación se hace muy difícil en la práctica. De ahí que resulta de gran importancia que este impuesto esté proyectado para administrarse con facilidad.

2. Comprobantes fiscales para efecto de deducciones. El caso del Impuesto Sobre la Renta

Las deducciones juegan un papel muy importante en el cálculo de la base gravable, pues el ISR grava tanto a los ingresos percibidos en efectivo, en crédito, en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo; así como a las erogaciones en que incurren los contribuyentes para obtenerlos.

Hay diversos tipos de deducciones, uno de ellos es el monto que se considera indispensable para la subsistencia del contribuyente y se mide en salarios mínimos. Hay otros tipos como los intereses de deudas, donaciones, primas de seguros y en general todos los gastos en que incurra el contribuyente para obtener la ganancia y conservar la fuente. [3:725] Para Kohler, [9:20] desde el punto de vista contable la deducción es “cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos”. Desde el punto de vista fiscal, las deducciones son conceptos que permite la LISR restar de los ingresos acumulables del contribuyente; por lo tanto, los deducibles son “conceptos que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente”. [10:382]

Las deducciones son una prerrogativa a favor del contribuyente. Pero deben cumplir con determinadas formalidades para evitar que por medio de ellas se disminuya indebidamente la utilidad fiscal del contribuyente. El objetivo de las deducciones es que los contribuyentes aporten una parte justa de sus ingresos, una vez que hayan cubierto sus necesidades primarias.

Para poder realizar las deducciones es indispensable que los comprobantes cumplan con los requisitos que establezca la ley. Cabe subrayar que un comprobante de acuerdo a las disposiciones fiscales es el documento que se recibe al adquirir un bien, un servicio o por el uso temporal de bienes.

Los requisitos formales de las deducciones se establecen en el Artículo 31, Fracción III de la LISR y en el Artículo 29 y 29ª del CFF y se refieren a la documentación comprobatoria; mientras que los requisitos sustanciales se refieren a la necesidad del gasto y que se efectúen para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Uno de los requisitos fundamentales de todo régimen fiscal que tienda a la eficiencia es precisamente su simplificación, entendida como la facilidad para calcular y enterar, por parte del contribuyente, las contribuciones a su cargo y la facilidad de fiscalizarlo por parte de la autoridad.

En el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 (PND) en el eje dos, estrategia 1.1, se reconoce el alto costo para el contribuyente del cumplimiento con la normatividad fiscal en México:

“... se pueden destacar los siguientes factores: elevados costos de cumplimiento para el contribuyente, tanto en tiempo como en dinero; un marco legal complejo, que dificulta tanto el cumplimiento del contribuyente como el control de la autoridad; información no integrada y esquemas de fiscalización aún en desarrollo...”. [11:92]

Para combatir lo anterior se señala como estrategia de política la de “impulsar modificaciones en el marco jurídico que faciliten el cumplimiento mediante reglas claras y permanentes...”. [11:93] Lo anterior no ha sucedido, seguimos con la misma legislación, con resoluciones misceláneas a lo largo del año, modificaciones fiscales anuales, declaraciones informativas y de pago mensuales cuya información se repite en la declaración anual.

También el PND 2007-2012 en la estrategia 1.2 establece que el sistema fiscal mexicano debe cumplir con: “La simplificación de los impuestos, limitando los costos administrativos del sistema fiscal...”. [11:93] Lo que no se ha cumplido, sobre todo en materia de comprobantes fiscales.

Para evitar la evasión, desde hace años el fisco ha puesto su atención en los comprobantes que expiden los contribuyentes. A través del tiempo se ha obligado a los contribuyentes a tener que imprimir sus comprobantes (facturas, recibos de honorarios, recibos de arrendamiento, recibos de donativos, etc.) en establecimientos autorizados para tal efecto y con una serie de características e información como fecha de impresión

(dado que la duración de los comprobantes es de dos años), especificar si se paga en una sola exhibición; contener impresa la cédula de identificación fiscal, el registro federal de contribuyentes y nombre del impresor; para deducir los pagos, éstos deben hacerse mediante cheques nominativos, transferencias electrónicas o tarjetas de crédito, débito o servicios. Hasta 2010 esta era la regla para la expedición de comprobantes y opcionalmente los contribuyentes podían expedir documentos digitales. Para 2012 las reglas cambian y ahora la obligación, en términos generales, es expedir comprobantes digitales a través de la página de Internet del Sistema de Administración Tributaria (SAT) [7] que debe ser enviado al cliente en archivo con extensión XML. Además se tienen varias opciones en relación con los comprobantes:

- a) Comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, que pueden utilizar contribuyentes con cierto nivel de ingresos. Estos comprobantes deben contar entre otros requisitos con un dispositivo de seguridad proporcionado por el SAT conocido como el código de barras bidimensional. En este caso quien recibe el comprobante debe verificar que la clave del Registro Federal de Causantes (RFC) de quien los expide es correcta. Dicha verificación se hará a través del portal del SAT.
- b) Los estados de cuenta impresos o electrónicos que expidan las entidades financieras o las personas morales que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el SAT, los cuales deben contener entre otros requisitos los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable y además deben ser registrados en la contabilidad de los adquirentes del bien o servicio.
- c) Comprobantes impresos antes del 1 de enero de 2011 por un impresor autorizado y hasta que se agoten o hasta que caduque su fecha de vencimiento (dos años a partir de la fecha de impresión).

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes fiscales simplificados en los siguientes términos:

- a) Cuando utilicen o estén obligados a utilizar máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, los comprobantes deberán contener entre otros requisitos el número de registro de la máquina, equipo o sistema y, en su caso, el logotipo fiscal.
- b) Comprobantes fiscales impresos por medios propios, por medios electrónicos o a través de terceros, los cuales deberán tener número de folio y el valor total de los actos o actividades realizados, sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen, entre otros requisitos.

Es importante subrayar que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales simplificados no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Lo anterior ha significado gastos para el contribuyente puesto que tiene que adquirir los programas para realizar la expedición y registro de los comprobantes digitales o pagarle a un proveedor, en virtud del fracaso de la autoridad de combatir la evasión fiscal vía los comprobantes impresos. Por ejemplo, existen 46 Proveedores Autorizados de Certificación (PAC) registrados en el SAT, los cuales por ley deben poner a disposición de los contribuyentes una opción gratuita para facturar, el problema es que las soluciones gratuitas disponibles en el mercado carecen de una interfaz amigable y de mecanismos de simplificación, de tal manera que los negocios más pequeños al menos tienen que gastar 2 mil pesos en el servicio de facturación electrónica.

Por otro lado, el Artículo 29 del CFF establece que “para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes fiscales a que se refiere esta fracción, quien

los utilice deberá cerciorarse que la clave del registro federal de contribuyentes de quien los expide es correcta y podrán verificar la autenticidad del dispositivo de seguridad a través de la página de internet del Sistema de Administración Tributaria”, resulta absurda esta política que obliga al contribuyente a volverse auditor o verificador del fisco, en lugar de que la autoridad realice su función, tal como lo establece el Estado de derecho que postula el sometimiento de unos órganos o instituciones jurídicas a otras [5:65]. Lo peor del caso es que con ello no se combate la evasión fiscal.

Insistir en la expedición de comprobantes fiscales y ahora reforzados con la obligación de digitalizarlos es una muestra de la falta de interés en la simplificación administrativa. Un verdadero avance en la simplificación y fiscalización sería a través de movimientos bancarios y dejar atrás la complicación de la deducibilidad a través de documentación digital, amén de todos los requisitos adicionales que debe reunir el comprobante. La propia LISR² establece como requisito de deducibilidad que el pago deba hacerse con cheque, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monederos electrónicos en aquellos gastos superiores a 2,000 pesos.

En efecto, por disposición de la LISR, cualquier persona que desee deducir algún gasto o inversión deberá efectuar el pago con cheque, traspasos electrónicos, tarjetas de crédito o débito, por lo tanto, una real simplificación administrativa y mayor control de las operaciones hechas por los contribuyentes a efecto de poder deducir los gastos e inversiones realizados debería ser el estado de cuenta bancario.

Por otro lado, si lo que desea la autoridad es combatir la evasión fiscal, lo primero que hay que hacer es reconocer como deducibles los comprobantes que emiten los pequeños contribuyentes, mejor aún, a través del pago por medio del sistema financiero. En la actualidad estos comprobantes no son deducibles; sin embargo, bajo la figura de pequeños contribuyentes se esconden negocios con ingresos considerables como pueden ser: bares y cantinas; restaurantes; comercios al menudeo, talleres de reparaciones, venta de comestibles (algunos de la Central de Abastos), etc. Permitiendo la deducibilidad, la autoridad estará en posibilidades de fiscalizar mejor, ya que actualmente lo que hace es fomentar la informalidad y la evasión fiscal.

Derivado de lo anterior, cualquier contribuyente estaría obligado a realizar sus operaciones a través del sistema financiero si desea hacer deducibles los gastos e inversiones que realice. Como resultado de lo anterior, para la autoridad las revisiones que realice al contribuyente serán más expeditas, pues deberá partir de los estados de cuenta que expida el sistema financiero para determinar ingresos y deducciones y por otro lado se brindará al contribuyente certeza jurídica.

También podría la autoridad solicitar al sistema financiero el envío periódico de reportes relacionados con depósitos y erogaciones efectuadas por los usuarios del sistema financiero, como lo hace ahora con las retenciones que realiza el sistema financiero a las personas que perciben intereses³, o bien por las retenciones del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).

Estos informes podrían hacerse respecto de todos los usuarios (con lo que se combatiría la evasión y el lavado de dinero), o bien, sólo de aquellas personas que son contribuyentes a efecto de poder deducir sus erogaciones, dado que el IDE es un medio de control relacionado precisamente con los movimientos realizados en efectivo.

Para hacer más eficiente el sistema de fiscalización e inclusive de identificación ciudadana se debe diseñar una cédula de identificación nacional única para todas las personas y eliminar las diferentes identificaciones como: RFC, la clave única del registro

² Artículo 31, fracción III.

³ Por intereses debe entenderse lo señalado en el artículo 9° de la LISR.

de población (CURP), la credencial del Instituto Federal Electoral (IFE), el número de identificación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), etc. A través de este registro único, todos los contribuyentes reportarían las operaciones efectuadas con terceros ante el SAT, por lo que la autoridad estaría informada de los ingresos de los contribuyentes y podría realizar una mejor fiscalización.

3. Opción para tributar sobre flujos de efectivo para personas morales

Sin lugar a dudas un avance muy importante en la modernización del sistema tributario ha sido el acierto de implementar el régimen de flujos de efectivo para el cálculo de las contribuciones tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y en el ISR para personas físicas.

De acuerdo con la doctrina fiscal para que la ganancia sea objeto de imposición, el enriquecimiento debe ser realizado efectivamente [5:712]. De ahí que el mecanismo de tasar las operaciones efectivamente cobradas y permitir los acreditamientos o las deducciones, según sea el caso, sobre partidas efectivamente pagadas, sea no solamente un elemento de equidad sino también produce la sencillez deseada tanto para los contribuyentes en su determinación de la base para el cálculo de impuestos como para las autoridades en su fiscalización, ya que permite una simetría⁴ casi perfecta. Precisamente esta situación los juristas denominan “relación deóntica” entre sujetos, o sea, “decir que a un individuo le es imputada una expectativa positiva equivale a decir que a otro individuo le es imputada la obligación correspondiente” [12:182]. En este aspecto nuestra legislación va por buen camino pero mantiene en una clara falta de equidad a las personas morales, ya que para efectos del ISR acumulan ingresos en muy distintos momentos –al enviar el bien o prestar el servicio, al expedir el comprobante que ampare el precio, o se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o contraprestación pactada–⁵ creando una confusión tanto al contribuyente como al organismo fiscalizador, ni hablar de las deducciones en las que dependerá de la personalidad del proveedor de los bienes o servicios el momento de la deducción, lo cual es una clara violación a la proporcionalidad, ya que ésta recibe un tratamiento diferente dependiendo de si el proveedor es persona física o moral; sin embargo, en el primer caso se difiere la deducción al pago y en el segundo se permite su provisión deducible, creando una gran confusión sobre el momento de la deducción, aunado con requisitos tales como la fecha del mismo ejercicio para los gastos, que contradice el momento del pago, pues puede perfectamente no corresponder.

Por otro lado, para combatir la evasión la autoridad creó el IETU que se maneja en base a flujos de efectivo y su objeto es gravar los factores de la producción, estableciéndose como un instrumento de control del ISR y como un impuesto mínimo –que en ocasiones resulta ser uno máximo, como es el caso de la determinación de pérdidas en el ISR–, eliminando los tratamientos diferenciados que tienen ciertos sectores. En lugar de imponer nuevos impuestos calculados con bases diferentes –lo que implica una complicación para el contribuyente–, la solución es eliminar los tratamientos especiales en el ISR, abrogar el IETU y cambiar el cálculo del ISR a flujos de efectivo; por lo menos debería permitirse, de manera opcional a las personas morales con un tope determinado de ingresos el cálculo del ISR sobre la base de flujos de efectivo.

En efecto, podría establecerse para las personas morales la opción de tributar en el ISR sobre flujos de efectivo, siempre y cuando sus ingresos anuales no excedan (por ejemplo) de 20 millones de unidades de inversión (UDIS).

⁴ Simetría fiscal es el principio por el cual quien efectúa un pago tiene la posibilidad de deducirlo y a su vez, quien lo cobre tendrá que reconocerlo como un ingreso y pagar el impuesto correspondiente.

⁵ Artículo 18 de la LISR.

4. El caso de los regímenes especiales en el ISR

Para evitar los tratamientos especiales y la evasión de impuestos⁶, se propone la eliminación del régimen de pequeños contribuyentes, del régimen intermedio y el simplificado y que las personas que realicen actividades empresariales, los profesionistas y los arrendatarios cuyos ingresos anuales no excedan de 20 millones de UDIS, puedan cumplir con su obligación de pago del ISR (de manera opcional) aplicando una tasa del 2.5% sobre los ingresos sin deducción alguna. Si no desean aplicar la opción, deberán cubrir el ISR de la misma manera que lo hacen las personas morales.

Por otro lado, el adquirente de los bienes y servicios o quien disfrute del uso o goce de bienes, podrá deducirlos siempre y cuando los pagos se realicen a través del sistema financiero.

Consideraciones finales

Dadas las grandes dificultades (casi imposibilidad) que tiene el Estado mexicano para hacer frente a sus gastos, resulta imprescindible la necesidad de incrementar el esfuerzo tributario catalogado como uno de los más bajos del mundo.

Se considera que a través de las leyes tributarias se puede contribuir a cambiar a la sociedad, aunque con ciertos límites [5:75]. Así, para combatir la baja recaudación, originada entre otras razones por el alto grado de evasión fiscal, una de las soluciones, no la única, es simplificar la normativa para lograr la eficiencia, situación que las propias autoridades han reconocido y a pesar de ello, en el caso de los comprobantes para deducciones autorizadas por la LISR, hay una serie de controles y registros administrativos que muchas veces rayan en lo absurdo y que deben cumplirse para poder realizar la deducción.

Si se permitiera la deducibilidad a través de estados de cuenta bancarios, además de implementar el régimen de flujos de efectivo para el cálculo de todas las contribuciones y se eliminaran los tratamientos especiales y en su lugar se aplicara una tasa única hasta cierto límite de ingresos, con estas medidas se facilitaría tanto el cumplimiento por parte del contribuyente como el control por parte de la autoridad hacendaria.

Referencias

- [1] OCDE (2011), *Economic Survey of Mexico 2011*. [En línea] Disponible en: <<http://www.oecd.org/eco/47875549.pdf>>, consultada: enero 30 de 2012.
- [2] Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2010). *Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano*. [En línea] Disponible en: <http://biblioteca.iiiec.unam.mx/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=8063>, consultada: enero 12 de 2012.
- [3] Villegas, H. B. (2007). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- [4] Retchkiman, B. (1987). *Teoría de las finanzas públicas, tomo 1*. México: UNAM. [En línea] Disponible en: <<http://ru.iiiec.unam.mx/1763/1/TeoFinPub.pdf>>, consultada: enero 12 de 2012.
- [5] Atienza, M. (2007). *Introducción al derecho*. Madrid: Fontamara.
- [6] Arriaga, E. (2002). *Finanzas Públicas de México*. México: IPN. [En línea] Disponible: <<http://www.libros.publicaciones.ipn.mx/pdf/0329.pdf>>, consultada: enero 12 de 2012.

⁶ La evasión promedio de este sector se estima es superior al 90% según ITESM "Evasión global de los Impuestos, Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no Petroleros". [13:39]

- [7] Servicio de Administración Tributaria. (2011), *Informe Tributario y de Gestión 2011* (Primer Trimestre). México. [En línea] Disponible en: <http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2011t1/>, consultada: febrero 13 de 2012.
- [8] Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2011a). *Ley de Ingresos de la Federación*. México. [En línea] Disponible en: <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2010/iniciativa_lif_2010.pdf>, consultada: febrero 13 de 2012..
- [9] Kohler, E. (2000). *Diccionario para contadores*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S. A. de C. V.
- [10] Semanario Judicial de la Federación. (2009). *Parte: X-julio. Tesis*. [En línea] Disponible en: <<http://www.scjn.gob.mx/libreria/Novena2011Docs/agosto.pdf>>, consultada: febrero 13 de 2012.
- [11] Plan Nacional de Desarrollo. (PND, 2007-2012). [En línea] Disponible en: <<http://pnd.calderon.presidencia.gob.mx/index.php?page=documentos-pdf>>, consultada: febrero 2 de 2012.
- [12] Ferrajoli, L. (2011). *Principia iuris, teoría del derecho y de la democracia*. Tomo I, Madrid: Trotta.
- [13] Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2011b). *Presupuesto de gastos fiscales*, México. [En línea] Disponible en: <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2011.pdf>, consultada: diciembre 5 de 2011.