

**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ECONOMÍA
LICENCIATURA EN ECONOMÍA**



**“ESTRATEGIAS ECONÓMICO-FISCALES PARA
APOYAR A LOS CONTRIBUYENTES DE TASA
CERO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN ECONOMÍA

PRESENTA:

MARCO ANTONIO VILLAFAÑA REYES



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ÍNDICE

3

INTRODUCCIÓN

1

CAPÍTULO I ECONOMÍA E IMPUESTOS, DEPENDENCIA ABSOLUTA

1.1.	Condiciones de la economía mexicana	6
1.2.	Características de los contribuyentes del régimen de Tasa 0% en el IVA	9
1.2.1.	Obligaciones de los contribuyentes que gravan a Tasa 0%	11
1.2.1.1.	Aplicación de la tasa 0% de IVA	12
1.2.2.	Tasa cero sobre la enajenación	12
1.2.3.	Tasa cero sobre servicios	15
1.2.4.	Servicios a agricultores y ganaderos	16
1.2.5.	La tasa cero sobre en la venta de colmenas	17
1.2.6.	IVA sobre e-books y Audiolibros	18
1.2.7.	Tasa cero sobre prestación de servicios independientes	19
1.2.8.	Servicios de Filmación y Grabación	21
1.2.9.	La aplicación de la tasa general de IVA	21
1.3.	Impacto en los ingresos impositivos del universo de contribuyentes tasa cero en México	24
1.4.	Elementos de la relación tributaria (contribuyente-fisco) y los diferentes tipos de impuestos en México	27
1.4.1.	Los ingresos tributarios	27
1.4.2.	Los tributos	29
1.5.	Rasgos distintivos del tributo	37
1.5.1.	El tributo como flujo monetario	38
1.5.2.	El tributo especie de ingreso público	40
1.5.3.	El tributo: ingreso a título definitivo	41
1.5.4.	El tributo manifestación del poder de imperio del Estado	41
1.5.5.	El tributo debe preverse en ley	42

1.5.6. El tributo medio de cobertura del gasto público	4
1.6. El tributo: una aproximación conceptual	43
1.6.1. Estructura del tributo	46
1.6.2. Elementos del tributo	47
1.6.3. Los sujetos	50
1.6.4. Sujeto acreedor	50
1.6.5. Sujeto deudor	50
1.6.6. El hecho generador	52
1.6.7. La base gravable	55
1.6.8. La tasa	55
1.7. Características de los impuestos y otras contraprestaciones fiscales.	
Las especies de tributo	58
1.7.1. Panorama legislativo y doctrinario	60
1.8. El impuesto	63
1.9. Clasificaciones de los impuestos	78
1.9.1. Impuestos directos e indirectos	80
1.9.2. Impuestos objetivos y subjetivos	83
1.10. Efectos económicos de los impuestos	84

CAPÍTULO II

LINEAMIENTOS METODOLÓGICOS APLICADOS

2.1. Métodos de investigación	87
2.2. Técnicas de investigación	87
2.3. Población sujeta a estudio	88
2.4. Determinación del tamaño de la muestra	88
2.5. Diseño de instrumentos	88
2.6. Diseño del cuestionario	88

CAPÍTULO III	5
ANÁLISIS DE RESULTADOS	
3.1. Resultados	91
CONCLUSIONES	102
REFERENCIAS	104

INTRODUCCIÓN

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece: “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios...”¹ Cabe mencionar que esta disposición del CFF, a pesar de lo que se comenta enseguida, sigue en vigor.

Por su parte, el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) determina, todavía que: “Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.”²

¹ Código Fiscal de la Federación, Themis, México, 2021.

² Ley del Impuesto al Valor Agregado, Themis, México, 2021.

Es decir, los contribuyentes, de acuerdo con estas disposiciones en vigor, cabe acentuarlo, tienen derecho de compensar impuestos federales, en las declaraciones respectivas, en aquellos casos en los que se tuvieran saldos a favor en cualquiera de los impuestos federales a los que el contribuyente este sujeto.

Sin embargo, la “Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal 2019”, en vigor a partir del 1 de enero de 2019 deroga, en su artículo 23 que se analiza enseguida, esta denominada “compensación universal”, como solía nombrársele, en detrimento del flujo de efectivo y la generación de capital de trabajo de los contribuyentes. Menciona la Ley de Ingresos 2019, en su artículo 23, en su fracción VI, que: “Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

- “a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, **siempre que ambas**

deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios (énfasis del tesista)...”³

Es por eso que a lo largo de la tesis se analiza, en el marco de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal 2019 cómo, la derogación de la compensación fiscal universal (contra cualquier impuesto federal) afecta las finanzas de los contribuyentes mencionados, ya no podrán compensar contra otro impuesto federal, teniendo sí, la posibilidad de solicitar la devolución de impuestos, que antes de enero de 2019, ya era complicado recibirla con la oportunidad esperada, ahora, con la avalancha de solicitudes de devolución de impuestos que habrá de generarse con la cancelación de la compensación universal, la devolución será aún más tardada con efectos negativos para el manejo del capital de trabajo de dichos contribuyentes.

En una época de pandemia como la que atravesamos, sin apoyos reales el gobierno a los damnificados de dicha situación sanitaria podría devolver la “compensación universal” en beneficio de los contribuyentes “tasa cero”, por ejemplo, sin menoscabo de las finanzas públicas, y de mucha ayuda para, al menos estos contribuyentes.

De este planteamiento existen algunos cuestionamientos que serán solventados en la tesis:

³ Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal 2019. En: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2019_281218.pdf

- ¿Cuáles son las reglas del juego de los contribuyentes sujetos a tasa 0% en materia de IVA sin la alternativa de la compensación universal?

La tesis habrá de justificarse ya que independientemente de tener acceso o no a la cifra que represente en este momento el monto de los impuestos no devueltos a exportadores por las autoridades fiscales, cabe mencionar, que los contribuyentes tasa 0%, al corriente de sus responsabilidades fiscales, que son atendidos en la firma para la que presto actualmente mis servicios profesionales, en casi todos los casos, vienen arrastrando saldos de importancia de IVA (incluso antes del 31 de diciembre de 2018) por sus operaciones consuetudinarias no devuelto por parte del gobierno federal, lo que obliga a pensar, que habiendo cubierto estricta y puntualmente todos los requisitos para dicha devolución que se analizarán a fondo a lo largo de la tesis y no habiendo recibido las devoluciones comprometidas y que, además, por comentarios con el miembros de ese gremio, el cual, en general, padece los mismos efectos y experiencias, son un sinnúmero de empresas de este tipo las que no han recibido, conforme a derecho, las devoluciones de impuestos generándoles gastos financieros adicionales, ante lo que poco se puede hacer.

Al finalizar la tesis se analiza, en el ámbito de la derogación de la “compensación universal” a partir del 2019, los efectos que dicha decisión

acarreará, de manera particular, a los contribuyentes que operan a tasa 0% de acuerdo con el artículo 2-A de la LIVA y desde la perspectiva económica sobre las cualidades del dinero en las empresas en el marco de las disposiciones constitucionales que en nuestro país obligan a los mexicanos a contribuir con las finanzas públicas a través del pago de impuestos.

A manera de hipótesis podría afirmarse que sería de una gran ayuda para las personas y empresas contribuyentes Tasa Cero que se reintegrara la compensación universal como operaba hasta diciembre de 2018.

CAPÍTULO I
ECONOMÍA E IMPUESTOS, DEPENDENCIA ABSOLUTA

1.1. Condiciones de la economía mexicana

Si bien, para la mayoría de las economías de la región latinoamericana las cosas no pintan de lo mejor ni históricamente ni en la actualidad y, hoy por hoy, enfrentando una pandemia que ya lleva 18 o 19 meses con las economías parcialmente detenidas, México no ha salido bien librado. De hecho, enfrentamos una severa crisis económica a nivel micro y macroeconómico. Pérdida masiva de empleos, cierre masivo de empresas, de micros, pequeñas y medianas empresas que son las que generan el empleo, pérdida de niveles de calificación crediticia internacional para el país. Para todo efecto práctico inversiones públicas detenidas, salvo los proyectos del Sr. Presidente que, generarán riqueza solamente a la región en la que dichos desarrollos se están ejecutando, eso no sería lo peor, sino el hecho de que todos los recursos del país se están canalizando para financiar esos proyectos (aeropuerto, refinería y tren maya). No hay inversión ni siquiera para darle mantenimiento al metro.

La canalización de recursos a becas para estudiantes desempleados, la apropiación de recursos de fideicomisos de manera masiva e imprudente en muchos casos son una señal de que la economía mexicana no da para más, sino para lo meramente indispensable.

Sin embargo, ya con números podemos mencionar que, de acuerdo con

la Encuesta sobre las Expectativas de los Especialistas en Economía del Sector Privado, levantada por el Banco de México entre los días 19 y 28 de enero del 2021 prevé, por cuarta ocasión consecutiva, una mayor expansión del crecimiento económico de México para 2021.

Por lo que toca específicamente a la actividad económica, las expectativas del PIB, de acuerdo con la Encuesta arriba mencionada, anticipan un crecimiento de 3.74% para todo 2021, nada, si consideramos que era lo que veníamos creciendo antes de la pandemia, de por sí raquítico crecimiento y que venimos saliendo de viene de una contracción de -8.3% en 2020 de acuerdo con los datos preliminares del INEGI (INEGI, 2021).⁴

Se estima por parte de Banxico que, para 2022, que el crecimiento desacelere a 2.61%. Se considera que la mejora en el pronóstico tiene más que ver con una mayor recuperación por el lado de la demanda externa, que con una recuperación en el mercado interno.

No podemos perder de vista nuestra dependencia económica de Estados Unidos. En ese sentido podemos decir, con base en el mismo informe que, en cuanto a las expectativas para la economía de EUA en 2021, los analistas estiman una recuperación mayor, pues ahora anticipan un crecimiento de 4.42% del PIB vs. el 3.83% estimado en diciembre.

⁴ Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Avance de la economía. Mayo. INEGI, 2021. En: <https://www.inegi.org.mx/temas/pib/>

Las revisiones al alza pudieron haber estado beneficiadas por la aprobación del nuevo paquete de estímulos fiscales anunciado para 2021 a finales de diciembre y por el importante avance de las campañas de vacunación en dicho país.

En referencia a las expectativas de inflación, la general y la subyacente aumentaron marginalmente para el cierre de 2021 y 2022, pero se mantienen dentro del rango objetivo de política monetaria establecido por Banco de México.

En cuanto a la tasa de interés de referencia, se aprecia que a partir del primer trimestre de este año y a lo largo del horizonte de pronósticos, la mayoría de los especialistas anticipa una tasa de fondeo interbancario menor a la tasa objetivo actual (+4.25%), si bien varios esperan que esta se ubique en el mismo nivel.

Las proyecciones para el tipo de cambio al cierre de 2020 y 2021 se apreciaron respecto a la encuesta de diciembre y se anticipa que la moneda mexicana cierre el 2021 en 20.18 pesos por dólar y 2021, en 20.59 pesos por dólar. El peso mexicano se ha visto beneficiado gracias a una combinación de factores que incluye, entre otros, una política monetaria expansiva por parte de la Reserva Federal de EUA que ha venido acompañada de un gran crecimiento

de su base monetaria, combinado con

1.2. Características de los contribuyentes del régimen de Tasa 0% en el IVA

Entre los impuestos indirectos que se manejan en México, el más reconocido, sin duda es el Impuesto al Valor Agregado. Este impuesto se denomina indirecto porque quien lo paga, en todo caso, es precisamente el consumidor final, sea persona física o moral que consume un bien o servicio o hace uso o goza temporalmente de bienes arrendados. Para mayor precisión, el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), determina que: “Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- “I.- Enajenen bienes.
- “II.- Presten servicios independientes.
- “III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- “IV.- Importen bienes o servicios” (THEMIS, 2019).

Con respecto al cálculo del IVA, el mismo artículo 1 de la LIVA determina lo siguiente: “El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores” (LIVA, 2019).

Recordemos que el IVA se va trasladando por los distintos contribuyentes que participan en cada ocasión que este tipo de bienes y/o servicios son enajenados. El IVA se traslada "...en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma" (LIVA, 2019).

Sin embargo, como todos sabemos, la LIVA admite la aplicación de distintas tasas (a partir de este año del 8% en la franja fronteriza que comprende 20 km de la frontera norte y sur hacia adentro del país), si bien la tasa general es del 16%, aunque la LIVA menciona la tasa del 11% para la zona fronteriza, por decreto presidencial a partir de este año, como ya se mencionó, dicha tasa fronteriza se ajustó al 8%.

No podemos perder de vista puesto que es el tema de este capítulo la existencia de una tasa 0% (porque en México no se permiten las exenciones expresas de impuestos); sin embargo, los actos o actividades gravados a tasa 0% producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se debe pagar el impuesto conforme a la LIVA e incluso, en el caso de actividades

gravadas a tasa 0% el contribuyente sigue teniendo la obligación alguna de presentar declaraciones de IVA y, en su caso, de la DIOT (Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros).

1.2.1. Obligaciones de los contribuyentes que gravan a Tasa 0%

Las personas físicas o morales, inscritas, desde luego, con Registro Federal de Contribuyentes (RFC), las cuales lleven a cabo actividades u actos de comercio gravados a tasa 0%, que enseguida analizaremos cuáles son, deberán presentar su declaración del IVA a más tardar los días 17 del mes inmediato posterior a la realización de estas operaciones.

Debemos tener presente que los contribuyentes cuyas actividades mercantiles estén gravadas a tasa 0%, evidentemente no trasladan monto adicional alguna en las operaciones de venta que realizan. Ejemplo, Yolanda adquiere un teléfono celular de \$3,000.00 más IVA, por lo tanto, la factura se expedirá por \$3,480 (\$3,000.00 del precio del teléfono y \$480.00 de IVA). Sin embargo, si esta misma persona compra en la farmacia una medicina de patente de \$3,000.00, la factura de la farmacia será por \$3,000.00 ($\$3,000.00 + 0\% = \$3,000.00$) dado que este tipo de productos, de acuerdo con el artículo 2-A de la LIVA, no pagan el IVA o dicho técnicamente, pagan una tasa equivalente al 0%.

Sin embargo, si la persona del ejemplo realiza actividades mercantiles gravadas a tasa 0%, en el mes que compró el celular y que pago \$480.00 de IVA (acreditable), independientemente del volumen de operaciones de venta que haya realizado en el mismo mes (a tasa 0%), entonces este contribuyente tendrá un saldo a favor de \$480.00 que pagó por su celular.

1.2.1.1. Aplicación de la tasa 0% de IVA

En el caso de actos y/o actividades mercantiles gravadas a tasa 0% por la LIVA, de acuerdo con el artículo 2-A como ya hemos mencionado, ...el impuesto se calcula aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes” (LIVA, 2019):

1.2.2. Tasa cero sobre la enajenación

1. Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
2. Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de: Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

3. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
4. Caviar, salmón ahumado y angulas.
5. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
6. Chicles o gomas de mascar.
7. Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.
8. Ixtle, palma y lechuguilla.
9. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar (se consideran pequeñas especies a los animales pequeños, tales como aves, peces, reptiles, hurones, conejos, ratones, ratas, jerbos, hámsteres, cobayos y chinchillas, entre otros. No quedan comprendidos en esta categoría las aves de corral ni los animales grandes como el vacuno, ovino, porcino, caprino y equino, entre otros, que se utilizan comúnmente para realizar actividades de producción o de trabajo) –No Aplica la tasa cero, están gravados según dictamen judicial (ver debajo).
10. Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersores y

espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

11. Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
12. Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.
13. Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general. Se considera que dicho 80% incluye a los materiales con los que se procesa la conformación de ese metal, siempre y cuando dichos bienes tengan una calidad mínima de 10 quilates.
14. Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo

el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra. Se incluyen aquellos libros contenidos en medios electrónicos, táctiles y auditivos.

1.2.3. Tasa cero sobre servicios

- Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
- Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro.
- Los prestados en forma gratuita.
- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios y sus organismos descentralizados.
- El transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.
- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los deudores de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles, destinados a casa habitación.

- Los seguros de garantía financiera
- Los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones.

1.2.4. Servicios a agricultores y ganaderos

Considerando lo que establece el artículo 2-A, fracción II, inciso a) de la LIVA, es claro que aplica la tasa del 0%, cuando se presten los servicios directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que se destinen a actividades agropecuarias.

En torno a los servicios que se prestan directamente a los agricultores y ganaderos, el artículo 11 del Reglamento de la LIVA (RLIVA) establece que serán servicios que se prestan directamente a los agricultores y ganaderos, si tienen unos contratos celebrados con asociaciones u organizaciones que los agrupen o con alguna institución de crédito.

También deben considerarse contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Es decir, se aplicará la tasa cero cuando la empresa reciba directamente los servicios señalados y los mismos sean destinados a actividades agropecuarias.

1.2.5. La tasa cero sobre en la venta de colmenas

En este régimen de tasa 0% del IVA, la venta de colmenas polinizadoras estaría gravada con dicha tasa, dado que se comprende que se está enajenando al conjunto de abejas como tal y que la colmena, es decir, la caja con marcos o bastidores es tan sólo un recipiente. Sin embargo, se deberá considerar que:

- Una colmena normalmente tiene dos partes: la cámara o cámaras de cría y la cámara o cámaras de almacenamiento; éstas últimas también son conocidas como alzas para la miel. Tomando en cuenta esta distinción, únicamente estaría gravada a la tasa del 0% la enajenación de los compartimentos con abejas, que corresponderían a la cámara de cría.
- Los compartimentos adicionales y los marcos o bastidores correspondientes, dado que no serían el recipiente para las abejas sino para consumo o explotación de la miel, estarían gravados a la tasa general.

1.2.6. IVA sobre e-books y Audiolibros

Al analizar la LIVA en su artículo 2-A, fracción I, inciso i, puede apreciarse que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% cuando se enajenen libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes.

En este sentido:

“Se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. De igual forma, el artículo en comento señala que, dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra” (LIVA, 2019).

El artículo 9, fracción III de la LIVA determina, por su parte, que no se pagará el citado impuesto, tratándose de la enajenación de libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

Finalmente, dentro del 20, fracción V de la citada legislación, se dispone que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de libros, periódicos y revistas, es decir son; exentas.

Por lo tanto, con base a lo indicado anteriormente, los libros contenidos en medios electrónicos, auditivos; deben ser considerados como productos gravados a tasa 0%.

1.2.7. Tasa cero sobre prestación de servicios independientes

1. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
2. Los de pasteurización de leche.
3. Los prestados en invernaderos hidropónicos. Aquí se incluyen la instalación y montaje de esos invernaderos, pues estimar que dicha actividad merece un trato fiscal diferente, conllevaría apartarse de la

voluntad del legislador y desconocer que la medida fue establecida para apoyar esa clase de actividades.

4. Los de despepito de algodón en rama.
5. Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
6. Los de reaseguro.
7. Los de suministro de agua para uso doméstico.
 - El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo
 - La exportación de bienes o servicios
 - La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias.
 - La transportación aérea de personas y de bienes.

1.2.8. Servicios de Filmación y Grabación

En el caso de proporcionar servicios de filmación o grabación a residentes en el extranjero, se puede aplicar tasa cero de IVA, si se cumple con los siguientes requisitos:

- Se deberá celebrar un contrato de prestación de servicios
- Se deberá presentar el aviso de exportación de servicio o filmación ante el SAT previo a la prestación de los servicios. Este aviso es un escrito libre de acuerdo con la ficha de trámite 4/IVA “Aviso de exportación de servicios de filmación o grabación”
- Se deberá realizar el pago con cheque, transferencia electrónica a una cuenta del contribuyente.

1.2.9. La aplicación de la tasa general de IVA

Debemos considerar después de lo analizado hasta este punto que “...se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio” (LIVA, 2019).

Es importante saber que no serán considerados alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen los siguientes:

- Alimentos envasados al vacío o congelados
- Alimentos que requieran ser sometidos a un proceso de cocción, para su consumo, posterior a su adquisición.
- Preparaciones compuestas de carne o despojos, incluidos tripas y estómagos, o de sangre, introducidos en tripas.
- Tortillas de maíz o de trigo
- Productos de panificación elaborados en panaderías, con proceso de horneado, cocción o fritura. Incluye a pasteles y galletas.

También se consideran de esta manera los siguientes, aunque se enajenen en combinación de otros que puedan ser consumidos por sí solos:

- Sándwiches o emparedados
- Tortas o lonches, baguettes, paninis o subs
- Gorditas, quesadillas, tacos o flautas
- Burritos y envueltos
- Croissants
- Bakes, empanadas o volovanes
- Pizzas

- Guisos
- Perritos calientes
- Hot cakes
- Alitas
- Molletes
- Hamburguesas
- Bocadillos
- Sushi
- Tamales
- Sopas Instantáneas
- Nachos

Resulta indispensable, en este marco, entender con toda precisión lo que significa alimentos “preparados para su consumo” como algo dispuesto o hecho para su finalidad de ser ingerido. Entonces, algo preparado para su consumo no requiere, en lo absoluto, de ninguna intervención por parte del adquirente, para poder ser ingerido.

En el caso de los proveedores de alimentos preparados, aplicarán la tasa del cero por ciento, dado que no entran dentro de esta reglamentación.

Comúnmente, se consideran como dinero los billetes y monedas que se llevan en la cartera. Pero el concepto de dinero puede incluir más elementos.

Por ejemplo, la oferta monetaria incluye una variedad de factores, además de billetes y monedas (efectivo).

Uno de los elementos más importantes en cualquier medición del dinero circulante lo constituyen los saldos bancarios en cuentas corrientes. Las cuentas corrientes son un medio de pago, porque, como el dinero circulante, se pueden cambiar inmediatamente por los bienes o servicios que la gente desee comprar.

1.3. Impacto en los ingresos impositivos del universo de contribuyentes tasa cero en México

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en México, ha sufrido diversas modificaciones:

- En su origen sólo aplicaba dos tipos de tasas: 10% general y 6% en frontera; en lo que se refiere a los alimentos, éstos se encontraban exentos. A partir de 1981 se incorporó la tasa cero% a los alimentos. De 1980 a 1982, la recaudación del IVA promedió 1.95% en términos del PIB.
- Entre 1983 y 1990 inclusive, estuvieron vigentes cinco tipos de tasas impositivas en el IVA: 20% bienes y servicios suntuarios; 15% tasa general; 10% zona fronteriza; 6% productos destinados a la alimentación y medicinas de patente; y, cero% a ciertos alimentos de la canasta

básica. En este periodo, el promedio de la recaudación en términos del PIB se ubicó en 2.5%.

- Para el periodo 1991–1994, se aplicaron tres tipos de tasas: la tasa general al 10% (se eliminó la tasa fronteriza) y las tasas 6% y cero%, mismas que no sufrieron cambios; sin embargo, la recaudación no disminuyó significativamente, en promedio se ubicó en 2.45%.
- A consecuencia de la recesión económica registrada en 1995, se incrementó la tasa general de 10% a 15% a fin de no afectar la recaudación del IVA; se retoma la tasa de 10% aplicable en la región fronteriza, y se elimina la tasa de 6% aplicable a productos destinados a la alimentación y medicinas de patente, éstos últimos pasaron a ser gravados con la tasa cero%, suprimiéndose la lista de los productos específicos de la canasta básica. La recaudación en términos del PIB se incrementó a 2.73%
- En 2002, las tasas no sufrieron cambios, la modificación consistió en la forma de causación, ésta cambió de “devengado” a “flujo de efectivo”,⁵ haciendo un impuesto más fácil en su determinación y fiscalización, lo que implicó cambios en los momentos de pago de impuesto de los contribuyentes. El promedio de recaudación del IVA registrado en el periodo 2002-2009 se ubicó en 3.47% del PIB.
- Como consecuencia de la recesión económica registrada en 2009, a

⁵ Devengado: El IVA se causa en el momento en que se registra el ingreso o gasto, a pesar de que el desembolso o el cobro pueda ser hecho, todo o en parte, en periodos anteriores o posteriores. Flujo de Efectivo: El IVA se causa en el momento en que se cobra o pague efectivamente el ingreso o el egreso, sin importar la fecha de registro.

partir de 2010 se incrementaron las tasas impositivas, pasando de 15% a 16% la general y de 10% a 11% en la frontera. Con esta medida, la recaudación en los últimos tres años promedió 3.74% del PIB. De 1980 a 2012, las modificaciones a las tasas impositivas del IVA han contribuido al fortalecimiento de este impuesto, debido a que la recaudación del impuesto en comento mostró un crecimiento promedio anual real de 4.5%, ubicándose por encima del Impuesto Sobre la Renta (ISR), que en dicho periodo creció a un promedio anual de 2.8%.⁶ Ambos impuestos son la principal fuente de ingresos en México, al promediar 80% del total de los ingresos tributarios no petroleros.⁷

Podemos afirmar que las modificaciones a las tasas impositivas del IVA han contribuido al fortalecimiento de este impuesto, debido a que su recaudación mostró un crecimiento promedio anual real de 4.5% del PIB, ubicándose por encima del Impuesto Sobre la Renta (ISR), que en dicho periodo creció a un promedio anual de 2.8%. Ambos impuestos son la principal fuente de ingresos en México, al promediar 80% del total de los ingresos tributarios no petroleros.⁸

⁶ En lo que se refiere a las tasas del ISR, éstas pasaron de 42% a 30% para empresas y 55% a 30% tratándose de personas físicas, en el periodo de 1980 a 2012, respectivamente.

⁷ Los ingresos tributarios no petroleros son aquellos provenientes de los impuestos, excluyendo al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) a gasolinas y el Impuesto a los Rendimientos Petroleros.

⁸ Los ingresos tributarios no petroleros son aquellos provenientes de los impuestos, excluyendo al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) a gasolinas y el Impuesto a los Rendimientos Petroleros.

1.4. Elementos de la relación tributaria (contribuyente-fisco) y los diferentes tipos de impuestos en México

A lo largo de este capítulo se analizan los elementos de la relación tributaria, ya no desde el punto de vista constitucional, aunque se citan marginalmente, sino más bien desde la perspectiva de la legislación secundaria,

1.4.1. Los ingresos tributarios

El Estado, en su condición de productor de bienes y servicios públicos y, por tanto, llamado a satisfacer necesidades de la colectividad, requiere disponer de frentes de financiamiento que por una parte le otorguen:

- Certeza en la percepción de los recursos y por otra,
- Garantía de la suficiencia de los mismos.

Animado por este propósito el Estado acude a diversas frentes entre las que sobresalen los tributos, los rendimientos de sus bienes patrimoniales, el crédito en su vertiente nacional, extranjera e internacional, la emisión monetaria, etcétera.

Son los tributos el componente más importante cuantitativa y cualitativamente de los ingresos públicos. Lo primero por constituir la especie que representa el mayor de los montos dentro de aquellos y lo segundo por las notas que los caracterizan, tales como previsibilidad, permanencia, suficiencia.

Es decir, los ingresos tributarios son previsibles, anticipables sus montos a recaudar; el tributo una vez creado garantiza un flujo constante de recursos y finalmente en unas finanzas públicas ordenadas se tiende a que sean los ingresos tributarios suficientes, lo que se expresa mediante el principio del equilibrio presupuestal que asegura que los gastos no exceden a los ingresos tributarios. Por otro lado, se ha producido sobre todo a partir de la segunda parte del siglo veinte un cuerpo de doctrina tributaria de raigambre jurídica de no despreciable valor. Todo ello constituye una razón suficiente para que este apartado se destine al estudio jurídico de tal institución.

Es necesaria una aproximación gradual a dicha figura de manera que partiendo de su identificación y diferenciación frente al resto de los ingresos públicos se arribe finalmente a su comprensión como figura o institución jurídica. Un primer paso en ese proceso de acercamiento hacia el tributo es el que se propone recorrer mediante el señalamiento de algunas de sus notas, las más relevantes a nuestro juicio, que posibiliten por el momento sólo distinguirlo de otras especies de ingreso, sin preocuparnos si ellas le pertenecen como objeto jurídico o económico de conocimiento científico. Por el momento bastará que se esté en condiciones de diferenciar un tributo de un ingreso a título de sanción, de un empréstito forzoso o de una expropiación, por ejemplo, ya llegará el momento en que ello no baste y entonces sea preciso conocer las piezas que conforman la teoría jurídica del tributo.

Por tanto, no debe sorprender a nadie que en esta primera aproximación a lo mejor se arribe sólo a una noción descriptiva del tributo, lo más seguro de carácter híbrido, dado que en su conformación se darán cita elementos de naturaleza económica, jurídica o alguna otra, pertenecientes a él, sin embargo, si ello resulta claro se habría alcanzado el objetivo. Ya vendrán los pasos posteriores que nos coloquen de frente al tributo y que nos obliguen, a la mitad del curso aproximadamente, ahora sí a mirar dicha institución sólo con los ojos del jurista, dejando de lado aquello que, aun siendo relevante para la mejor comprensión del fenómeno tributario, sin embargo, no contribuya a la explicación y por ende comprensión del tributo como instituto jurídico. Se pasará por alto, por ejemplo, el estudio de los principios constituidos desde la ciencia económica que informan el diseño de la política tributaria, el de los factores económicos que determinan que el sistema tributario tenga en un momento dado ciertas características, el de los grupos de poder y las formas como influyen en la configuración de la política tributaria, etcétera.

1.4.2. Los tributos

Superadas aquellas etapas de la historia en que la figura del impuesto estuvo asociada a la idea de sojuzgamiento, castigo, venganza, etc., y sobre todo vinculada prioritariamente a los sujetos en su condición de extranjeros o bien, épocas menos lejanas en que el reparto de los costos de producción de bienes y servicios públicos se hacía sobre fórmulas hasta cierto punto

simplistas y rudimentarias, por ejemplo el impuesto de capitación o por cabeza a que se sometieron determinados grupos sociales en ciertas épocas de la historia. Se vive actualmente una época de plena rehabilitación del fenómeno, liberado ya de los estigmas que el uso aflictivo y punitivo de los tributos le dejó, y es objeto de una gran preocupación científica por parte de las diversas disciplinas. Hoy es inconcebible un estado políticamente solvente sin un adecuado sistema tributario. Hoy se vive la hora de los tributos.

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica a la vez a partir de la existencia de una doble necesidad. Por una parte, la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio), dada la naturaleza misma de la necesidad. No es posible, por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen mínimos de bienestar para la colectividad.

El Estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como cometido estatal, tornándose de esa manera las mismas en necesidades públicas, tal y como quedó expuesto en el capítulo anterior. Asegurar la provisión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, lo que lo vincula fatalmente con el problema del financiamiento

público, es decir con la arbitración de mecanismos que garanticen el flujo de los recursos financieros necesarios para encarar tal cometido.

Dos deberán ser por lo tanto los rasgos que haya de presentar tal frente de financiamiento; por una parte, la seguridad, es decir deberá de tratarse de una frente que garantice la producción de un flujo constante de recursos más allá de las incertidumbres e imprevisibilidades que al respecto ofrecen por ejemplo los ingresos a título de precios o de donativos, ello en virtud de que la percepción de éstos depende de la voluntad del sujeto administrado. Y por otra la suficiencia, lo que significa que el Estado ha de acudir a frentes de financiamiento que le garanticen una generación de recursos en un monto tal que le aseguren la cobertura del costo de producción de los bienes y servicios públicos.

Si los precios o los ingresos a título de donativos no colman las exigencias de la seguridad, menos el de la suficiencia. Si por jugar un rol esencial en la percepción de tales ingresos la voluntad del gobernado convierte a las frentes que los generan como inseguras, la misma razón las toma en insuficientes. De ahí que históricamente el Estado haya ido evolucionando sustituyendo el peso e importancia de las frentes de ingresos sustentadas en convenciones o acuerdos con el gobernado por aquellas cuya productividad en modo alguno se halla ligada a la voluntad del sujeto gobernado. El tributo, superadas sus etapas primitivas de descrédito social, se revela a partir de la

construcción del Estado de Derecho como el prototipo de tal categoría de ingreso público.

El Estado acude por lo tanto a una política no de convenciones sino de detracciones para tal fin. Es la detracción, a través de medios coercitivos de una parte de la riqueza generada por los individuos, la única vía que le garantiza la certeza y en parte la suficiencia de recursos. La detracción no puede operar sobre la riqueza global generada por la sociedad en su conjunto, sino que en forma por demás prudente debe actuar sobre cada individuo en lo particular, en base a una cuidadosa discriminación, a efecto de que tal sacrificio sea considerado por cada gobernado como social y éticamente tolerable, para ello la mejor fórmula ideada hasta la fecha es el tributo.

El tema de los tributos o más particularmente el de los impuestos, dado que en torno a éstos fue que se suscitaron las polémicas doctrinales, desde siempre se vinculó y sigue relacionándose con el de la justicia. Y es que, si los tributos se revelan finalmente como los mejores medios para el reparto de los costos de producción de los bienes y servicios públicos entre los integrantes de una sociedad, tales como seguridad, justicia, sanidad, etc., obvio que ese reparto no puede hacerse de cualquier manera, sino conforme a la forma y modos que las exigencias de la justicia en cada época histórica y contexto social lo aprueben.

De ahí que, en la literatura hacendaria, es decir la de corte económico, uno de los tópicos que siempre mereció particular atención fue el concerniente a los principios de la imposición, entendiéndose por tales los postulados carentes de valor jurídico que aspiran a someter a sus exigencias en términos generales el fenómeno impositivo. En esencia la articulación de tales principios se hacía de cara a las exigencias de la justicia a efecto de que el sistema impositivo construido en observancia de los mismos fuera calificable como justo.

El tema del reparto justo de los costos de producción de los bienes públicos fue el eje de la discusión. Los criterios propuestos por los hacendistas para responder a tales exigencias básicamente fueron dos; por una parte, el del beneficio y por otra el de capacidad contributiva, económica o de pago como llegó a conocerse. Por ejemplo, si brindar a la sociedad los servicios públicos de administración de justicia y seguridad tiene un costo para el Estado de mil unidades monetarias, obvio que esos recursos habrá de obtenerlos de alguna parte y esa en definitiva no es otra que la sociedad misma. Sin embargo, la cuestión es cómo hacer que los miembros de tal sociedad aporten la suma señalada; dejar a la voluntad y discrecionalidad de los mismos tal aporte implicaría que, el financiamiento de dichos servicios estaría en riesgo de no conseguirse, dado que su obtención dependería de algo tan cambiante como lo es la voluntad misma. Por lo tanto, dado lo imprescindible de tales servicios, el Estado habrá de acudir a otras fórmulas de financiamiento con cargo a la

sociedad misma pero cuya obtención en modo alguno depende de la voluntad de los gobernados y eso se consigue mediante los tributos.

Sin embargo, tal decisión no elude la cuestión anteriormente planteada, es decir la concerniente a cómo y conforme a qué criterios habrá de repartirse entre los gobernadores el costo de producción de tales servicios. Como antes se señaló, los dos criterios propuestos a tal efecto desde las exigencias de la justicia fueron por una parte el del beneficio y por otra el de la capacidad contributiva.

De acuerdo con el primero, cada persona sólo estará obligada a soportar aquella parte del costo que vaya en proporción al beneficio obtenido de los bienes y servicios públicos. El problema que presenta la implementación de este principio es la imposibilidad en la mayoría de los casos de identificar a cada persona en su condición de singular beneficiaria, dado que con todo rigor en muchos casos no existe más beneficiario que la sociedad en su conjunto. Piénsese por ejemplo en el servicio público de administración de justicia cuyo costo de producción sería imposible de ser distribuido conforme al citado principio, dado que no se pueden determinar los sectores beneficiados y los no beneficiados con tal servicio, a lo más que puede arribarse es a reconocer que la sociedad en su conjunto es la gran beneficiaria del mismo.

Por otra parte, aún en el supuesto que la naturaleza del servicio público

permitiese identificar los beneficiarios singulares de tales bienes públicos, el siguiente problema sería cómo medir la cuota de beneficio que cada persona recibe y en función de ella hacer soportar el costo de producción.

Mucho contribuyó para arbitrar medidas de solución a las cuestiones planteadas la teoría de los bienes públicos y su diferenciación entre divisible e indivisible. De acuerdo a la teoría hacendaria construyó la clasificación de los tributos en impuestos, derechos a tasas y contribuciones especiales. De acuerdo con ella, los impuestos están llamados a repartir el costo de producción de los bienes y servicios públicos indivisibles, pues al no ser posible diferenciar los beneficiarios de los no beneficiarios de los mismos su financiamiento se hace con cargo a la sociedad en su conjunto, es decir, con cargo a la recaudación general. Justo lo que acaece en materia de financiamiento de servicios de salud pública, de justicia o de educación.

A través de los derechos o tasas se está en posibilidad de que los servicios públicos divisibles, es decir, aquellos respecto a los cuales es posible identificar el sector de la población, beneficiario directo de ellos, sean financiados con cargo exclusivo o prioritario a dicho sector. El servicio público de expedición de pasaportes o de expedición de constancias del registro civil pertenece a tal categoría y su financiamiento puede ser con cargo sólo a aquellos que obtienen tales servicios o prioritariamente con cargo a ellos, lo que se consigue estableciendo un derecho o tasa. Por supuesto que se está ante una decisión de corte político el determinar si el costo de producción de tales

bienes divisibles lo cubre sólo el sector de la población beneficiario directo de ellos, o si tal cobertura se divide absorbiendo un porcentaje de su costo la sociedad en su conjunto con cargo a la recaudación general en virtud de la disponibilidad de tal servicio y el resto los beneficiarios directos mediante el pago del derecho o tasa correspondiente.

La contribución especial como categoría de tributo también responde a la lógica de la anterior clasificación de los bienes públicos y sobre todo a las exigencias de la justicia que se hallan en la base de tal división. Mediante esta contribución es posible que los beneficiarios directos de una obra pública absorban la totalidad o la mayor parte del costo de la misma, siempre y cuando tal beneficio directo sobre determinado sector de la población se haya traducido en un incremento de valor de su propiedad inmobiliaria y que el mismo sea imputable de modo exclusivo a la obra pública. Es sólo ese sector y no la sociedad en su conjunto el que soporta el costo de producción de dicha obra, justo por ser este sector el beneficiario de tal obra de manera adicional a como lo es el resto de la sociedad en su conjunto. La apertura de una calle o la construcción de un puente son obras públicas de incuestionable beneficio colectivo, sin embargo, habrá ocasiones en que dichas obras beneficien a la sociedad en su conjunto y de modo particular a determinados sectores de la población que serían los propietarios de los predios aledaños a las obras, beneficio que se podría traducir en un incremento del valor de su propiedad inmobiliaria. En este caso el costo de la obra o parte de él podría hacerse

soportar mediante una contribución especial sólo por dicho sector de la población.

1.5. Rasgos distintivos del tributo

Por supuesto que el tributo como instituto peculiar con sustantividad propia es susceptible de ser estudiado como objeto de conocimiento de una amplia gama de disciplinas. A no dudarlo, son la ciencia económica y el derecho las disciplinas que han contribuido en mayor medida, desde su propia perspectiva cada una, a perfilar sendas teorías en torno al tributo. Existe, por lo tanto, dentro de la variedad de posiciones doctrinarias que convergen en torno al tributo la posibilidad de agruparlas en una teoría económica y otra jurídica.

Se propone a continuación, más que una exposición conceptual de lo que podría o debiera entenderse o entienda la doctrina sobre la especie referida de ingreso público denominada tributo, una referencia o noción descriptiva de las notas o rasgos más relevantes del mismo que posibiliten solamente su identificación y por ende su diferenciación respecto al resto de los ingresos públicos. Tales rasgos en unos casos son de naturaleza económica, en otros jurídica y así sucesivamente, de manera tal que lo que se ofrece por el momento en el mejor de los casos es una noción inacabada de carácter híbrido respecto a dicha institución pero que sirve a propósitos meramente didácticos.

1.5.1. El tributo como flujo monetario

La nota primaria y a no dudarlo la más relevante del tributo e inclusive más inmediata a la experiencia diaria que de él tiene el gobernado es derivada de su condición de ser una detracción de una porción de la riqueza generada por éste que le es arrancada y al propio tiempo ingresada al Estado. Por tanto, el tributo como fenómeno económico se revela como un flujo de riqueza que produce el consiguiente enriquecimiento y por ende empobrecimiento de las economías de los sujetos que protagonizan tal fenómeno.

La norma general es que los tributos consistan en ingresos monetarios y salvo excepción algunos sistemas tributarios, en atención a determinadas condiciones de ciertos sectores de contribuyentes, admiten la posibilidad de su pago en especie.

El carácter dinerario o monetario de los ingresos a título de tributo constituye una exigencia y condición de primer orden del mismo, ya que sólo satisfaciendo tal requisito es que el tributo puede servir su fin consustancial, es decir ser un medio de cobertura financiera del gasto público. No podría ser atendido tal fin de admitirse que en principio los tributos pudieran consistir en ingresos en especie, dado que sería imposible mediante tales percepciones hacer frente a todos los compromisos económicos del Estado, tales como pago de sueldos, salarios, intereses, etc. No podría imaginarse al Estado

retribuyendo a su personal o pagando a sus proveedores mediante la entrega de los bienes con los que a su vez le fueron pagados los tributos tales como prendas de vestir, zapatos, leche, etcétera.

Predicar como nota distintiva y consustancial del tributo su condición de medio de cobertura del gasto público no impide que se reconozca en él ciertas bondades que la hacen útil como instrumento de política económica. El tributo además de constituir un ingreso público, puede en manos del Estado ser un buen instrumento de promoción del desarrollo económico. Ello se consigue cuando a través de medidas tributarias se persigue como propósito, más que recaudar, incentivar la inversión, el ahorro o la creación de empleo permanente. Autorizar una deducción determinada por cada empleo permanente es ordinariamente un argumento de corte tributario convincente al empresario y si se ve acompañado con el correspondiente al trabajador ya contratado consistente en una sobre tasa por las percepciones en horas extra más allá de cierto límite obvio que el efecto buscado se producirá. Pues el empresario buscará crear nuevos puestos de empleo en virtud de la deducción-incentivo y ante la negativa del trabajador ya contratado a laborar horas extra debido al impacto impositivo de la sobre tasa. Se sugiere que el empresario podrá deducir cincuenta mil unidades monetarias por cada puesto nuevo de trabajo y se refuerza tal medida incentivando la negativa del trabajador ya contratado a laborar tiempo extra mediante la obligación de pagar por concepto de impuesto sobre la renta el veintidós por ciento, por ejemplo, sobre la retribución por ese

tiempo, con lo que no queda otra alternativa que contratar nuevo personal.

1.5.2. El tributo especie de ingreso público

Si el tributo constituye en manos del Estado un medio de cobertura financiera del gasto público, obvio que sólo puede cumplir tal propósito si ingresa a las arcas públicas. De ahí que a los tributos se les haya de ver como una especie, eso sí la más importante, dentro del universo de los ingresos del Estado.

El carácter público atribuido a tal tipo de ingresos sólo es una consecuencia de que el tributo sea percibido por el Estado y es que todo ingreso que perciba éste, por esa sola razón adquiere la condición de público.

Por tanto, en este contexto tal calificativo no prejuzga ni dice relación alguna con el régimen jurídico al que se somete el Estado para percibir sus ingresos. En ocasiones se somete el Estado al derecho privado, por ejemplo, cuando se vende un inmueble de su propiedad, y no obstante el ingreso a título de precio que percibe el Estado constituye una especie de ingreso público.

1.5.3. El tributo: ingreso a título definitivo

La definitividad constituye otra nota distintiva de los ingresos tributarios,

toda vez que mediante tal calificativo se pretende afirmar que el Estado al percibir los ingresos a título de tributo no asume obligación alguna de retornar o devolver tal suma al sujeto pagador. Bajo ninguna circunstancia puede sostenerse que el Estado al recaudar una suma determinada por concepto de impuesto sobre la renta, por ejemplo, asume frente a tal persona la obligación bien de devolverle tal suma o bien retornarla en su equivalente en bienes y servicios.

El pago del tributo no genera a favor del contribuyente derecho alguno a reembolso, una vez pagado se ha hecho para siempre.

1.5.4. El tributo manifestación del poder de imperio del Estado

La obligación de contribuir para los gastos públicos, es decir de pagar tributos al Estado no halla su origen en un acto de negociación de contractual, es decir no surge de algún acuerdo entre el Estado y el gobernado, sino que emana del ejercicio del poder de imperio del Estado, lo que equivale a decir en expresión coloquial que se tiene que pagar tributos porque así lo ha ordenado el Estado.

No sólo el Estado en ejercicio del poder señalado impone al gobernado de manera unilateral la condición de obligado a contribuir, sino que además fija los términos en que debe cumplirse dicha obligación, tales como monto o

cuantía, época y forma de pago, etcétera.

1.5.5. El tributo debe preverse en ley

La exigencia de que sólo mediante ley pueda el Estado imponer al gobernado obligaciones de carácter patrimonial, entre las que se halla la de pagar tributos, prácticamente es admitida por la totalidad de los países de la tradición jurídica occidental romano canónica. Las constituciones políticas de los diferentes países dan cuenta de tal exigencia.

Al amparo de ella no basta con que el legislador proclame en una ley de manera abstracta que se crea un determinado tributo, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, sino que es menester que en la misma se defina cada uno de sus elementos esenciales tales como por ejemplo sujeto obligado, hecho de que cuya realización surge tal obligación, periodo de pago, etcétera.

1.5.6. El tributo medio de cobertura del gasto público

Prácticamente es unánime la posición de la doctrina hacendaria más autorizada en reconocer que el fin consustancial de los tributos es la cobertura financiera del gasto público, lo que no obsta para que, tal y como ha quedado señalado anteriormente, sean utilizados en forma simultánea como instrumentos de política económica, es decir con el fin de provocar cambios en la conducta de los agentes económicos induciéndolos por ejemplo a invertir, ahorrar, crear fuentes de empleo, etc. Decisiones que en ocasiones sólo pueden atribuirse al impacto de las medidas tributarias.

1.6. El tributo: una aproximación conceptual

A efecto de que este proceso de aproximación preliminar al tributo rinda los frutos anunciados en términos de aptitud para identificar y diferenciar tal figura respecto a otras, es menester plantearse ahora la tarea de acuñar un concepto que congregue todas las notas distintivas del tributo ya referidas y por ende sirva para posibilitar la consecución de tales objetivos.

No es ello tarea fácil dado que tal noción por una parte debe comprender por razones lógicas los elementos que permitan abarcar todas las diferentes especies de tributo, ya que de no ser así éstas no serían explicadas por aquella, y por otra deberá estar concebida en términos tales que no sea idéntica a la

noción de alguna de sus especies. Ejemplo, más adelante se precisará que el derecho mexicano distingue cuatro especies de tributo: el impuesto, el derecho o tasa, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras; ante tal panorama la noción de tributo deberá explicar a dichas especies, pero no podrá coincidir con la de alguna de ellas, ya que de ser así se estaría no ante la noción de tributo sino ante esta última.

Otra de las dificultades que tal tarea entraña es derivada por una parte del hecho de que una de las especies de tributo, específicamente el impuesto, antecede a aquel en el tiempo y le aventaja en importancia. Primero aparece la noción y por ende la institución impositiva y más tarde la de tributo.

“Dar con el concepto de tributo tropieza, al menos, con dos dificultades fundamentales. En primer lugar, la que deriva de su carácter abstracto; en segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia” (Pérez y González, 2008).

Una visión panorámica de un sector importante de la doctrina tributaria se propone a continuación dado que puede resultar de gran utilidad a efecto de constatar las coincidencias esenciales entre los diferentes autores al respecto.

Pueden entenderse los tributos como:

“Aquellos (recursos) que el Estado obtiene mediante el ejercicio del poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos-individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan (Jarach, 2003), o bien como conjunto de operaciones utilizadas por el poder público para obtener por medio de detracción y por la vía de coacción sobre las rentas de los particulares, los ingresos necesarios para su funcionamiento” (Barrere, 2006).

Asimismo, como:

Una prestación patrimonial impuesta que evidencia la capacidad de contribuir a los gastos públicos, o también como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Villegas, 2009).

Finalmente, como:

“Prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (De la Garza, 2012).

1.6.1. Estructura del tributo

Más allá de las particularidades o de los diversos grados de complejidad o sencillez que presentan las diferentes figuras tributarias que conforme los modernos sistemas fiscales, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el propio Impuesto Empresarial a Tasa única (IETU); o los derechos o tasa por ejemplo, tales como los que hayan de pagarse con motivo de la obtención de un pasaporte o por la recepción de los servicios que presta el registro público de la propiedad etc. Todos los tributos, cualquier tributo y cada uno de ellos presenta una estructura que en sus componentes esenciales o mínimos es idéntica. Por tanto, identificar los elementos que conforman tal estructura, así como descubrir su peso, función y relaciones recíprocas constituye un objetivo que de conseguirse habrá facilitado esta primera aproximación al mundo de los tributos, que por otra parte ha sido calificada como provisional, dado que la definitiva y en profundidad habrá de darse una vez que llegue el momento de explicar jurídicamente el tributo, es decir construir y comprender la teoría jurídica sobre el mismo.

El valor por tanto de este abordaje preliminar radica en posibilitar que quien decide dar sus primeros pasos por este mundo de lo tributario en ocasiones complejo, no pierda al menos el sentido de la orientación y se halle mínimamente en aptitud de diferenciar dentro del universo de los ingresos públicos a los tributos del resto de sus congéneres, tales como los derivados del

financiamiento, las multas, los rendimientos de los bienes patrimoniales del Estado, los precios públicos, etcétera.

1.6.2. Elementos del tributo

Todo tributo se manifiesta a nuestra diaria experiencia como un evento o acontecimiento complejo en el que concurren diversos componentes tales como partes o sujetos, sumas de dinero, leyes, ciertos actos o negocios como comprar, vender y finalmente el pago que deberá hacer un sujeto de una cantidad determinada de dinero a la autoridad, etc. Tratar de presentar una visión ordenada, aún cuando sea superficial y con valor provisional de tales piezas a efecto de encontrar las relaciones entre sí y tener una visión de conjunto respecto de ellas, es el propósito de las siguientes líneas.

El punto de partida será un ejemplo que se propone a efecto de conseguir una vivencia de la realidad, que seguramente facilitará la comprensión de lo que a continuación será expuesto.

Una persona presta servicios a una sociedad mercantil como trabajador dependiente, aquella retribuye a su trabajador mediante el pago del salario convenido. De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas que reciban ingresos a título de salario están obligadas a pagar dicho impuesto, obligación que será cumplida mediante la retención respecto al salario que

deberá hacer el patrón de una cantidad equivalente al impuesto que resulte a cargo del trabajador, suma que posteriormente será enterada por aquel a las autoridades hacendarias.

En el anterior ejemplo, que reproduce la estructura o manifestación más simple de cualquier tributo, intervienen varios sujetos; por una parte la autoridad hacendaria a quien se debe enterar el importe del impuesto y por tanto quien puede exigir su pago; por otra, el trabajador quien cumple con su obligación respecto a dicho impuesto de una doble manera; primero, soportado la carga de pagar la suma que resulte a su cargo y segundo sufriendo la retención de dicho importe respecto a su salario. Adicionalmente interviene el patrón a quien también le resultan varias cargas, una consistente en calcular el impuesto a cargo de su trabajador, otra en retener del salario de éste la cantidad correspondiente a dicho impuesto y finalmente una tercera en enterarla a la autoridad hacendaria. Ahora bien, para el supuesto que el patrón incumpla con tales cargas, por determinación de ley se convierte en obligado a pagar de sus propios recursos el impuesto que en principio resultó sólo a cargo del trabajador y aún más en ciertos casos, de resultar insolvente el patrón sociedad mercantil puede recaer la obligación de pago del aludido impuesto, sobre su administrador. Por tanto, pueden darse las condiciones de una manera tal que en principio dicho impuesto sobre la renta recaiga sobre el patrimonio del trabajador, pero que luego al no cumplir su patrón con la obligaciones aludidas sea con cargo al patrimonio de éste con que haya de pagarse tal impuesto y

finalmente que de resultar este último insolvente sea a cargo del patrimonio de su administrador con que deba pagarse tal impuesto.

Haciendo un recuento de los sujetos que intervienen en el citado caso se tiene por una parte a la autoridad, al trabajador, al patrón en un primer momento sólo obligado a retener y enterar el impuesto y en un segundo ya obligado a pagarlo con cargo a su patrimonio y finalmente el administrador de la sociedad quien inclusive podrá eventualmente resultar obligado a pagar dicho impuesto con cargo a su patrimonio.

Por otra parte, en el citado ejemplo concurre un hecho que de no haber acaecido no se hubiera producido ninguna de las consecuencias referidas en los párrafos precedentes respecto a los sujetos señalados. Tal evento consiste en la percepción de ingresos a título de salario, mismo que sucede en un espacio territorial determinado y en un momento preciso.

Tratando de iniciar el proceso anunciado de mero acercamiento al tributo a efecto de establecer una cierta relación de familiaridad con la realidad, se hará referencia a los sujetos que tomaron parte en el citado ejemplo y en un segundo al hecho que desencadenó todas las consecuencias señaladas respecto a dichos sujetos. Tal referencia tiene por propósito ofrecer algunos elementos que permitan siquiera empezar a comprender la estructura del tributo a partir del descubrimiento del valor y rol de cada una de sus piezas.

1.6.3. Los sujetos

Lo primero que debe señalarse categóricamente y que puede ser constatado en el ejemplo propuesto es la presencia en todo tributo de una multiplicidad de sujetos, es decir no puede haber tributo sin que entren en juego al menos dos sujetos. Si los tributos son sobre todo medios de cobertura del gasto público, obvio que habrá alguien que haya de sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios para servir a tal fin y por razones de lógica deberá haber otro a favor de quien fluya tal masa de recursos.

1.6.4. Sujeto acreedor

En todo tributo y por supuesto que también en el caso del impuesto sobre la renta del ejemplo, existe un sujeto a quien le corresponde el poder de exigir el pago de la suma adeudada a título de tributo. Jurídicamente se califica o denomina la posición de dicho sujeto como acreedora y le corresponde tal calificativo por regla general al Estado.

1.6.5. Sujeto deudor

Siempre existirá en todo tributo un sujeto que debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo, por tanto, asume frente al sujeto acreedor la condición de deudor, es decir titular de una deuda.

Sin embargo no es raro que respecto a ciertos tributos y en determinadas condiciones previstas por la ley pueda darse la pluralidad de sujetos deudores, es decir que existan varios sujetos respecto a los cuales en forma indistinta el Estado puede exigir el pago de un mismo y único tributo.

En el ejemplo propuesto, en un primer momento sólo existe como obligado al pago el trabajador y únicamente será posible que surja al lado de aquél un segundo sujeto obligado al pago del mismo impuesto, el patrón, de darse ciertas circunstancias previstas por la ley, tales como, omisión de éste a retener el impuesto o por retenerlo en cantidad menor a la debida etc., por consiguiente hasta aquí el ejemplo ofrece una dualidad de sujetos deudores ya que es titular de la misma deuda tributaria tanto el trabajador como su patrón y por lo tanto con que alguno de ellos pague la deuda obvio que ésta se extingue respecto a los dos. A esto se le conoce en Teoría General de las Obligaciones como solidaridad pasiva.

En el ejemplo aparece un tercer sujeto que en ciertos casos puede asumir la condición de sujeto deudor, el administrador de la sociedad-patrón, respecto al mismo impuesto sobre la renta, sin embargo éste a diferencia de la referida sociedad no se coloca al lado del trabajador o al mismo nivel de éste como deudor frente al sujeto acreedor, sino que aparece atrás de él, lo que significa que aquél no podrá exigir al administrador el pago de tal tributo sino una vez que la gestión de cobro se haya realizado respecto al patrón y éste

resulte ser insolvente total o parcialmente. A esto se le denomina en términos de Teoría General de las Obligaciones como subsidiariedad.

Del anterior ejemplo se deduce que existe por tanto la posibilidad tanto lógica como de hecho de que respecto a un mismo tributo existan varios sujetos que tengan en común su calidad de deudores, sin embargo con diferencias entre sí de grado, pues mientras que uno, en el ejemplo el trabajador, es el contribuyente o deudor principal, los otros con todo y tener la calidad de deudores como él, sin embargo uno lo es en forma solidaria con el primero, el patrón, y el otro, el administrador de la sociedad, lo es en forma subsidiaria respecto a ésta última.

1.6.6. El hecho generador

Efectivamente en todo tributo además de requerirse la presencia indispensable de al menos dos sujetos, tal y como quedó expuesto con anterioridad, es preciso para que uno de ellos asuma la condición de deudor y el otro de acreedor tributario que acaezca un hecho que contemple la ley justamente con tal propósito, es decir que su misión principal sea hacer que de su realización nazca la obligación de pagar el tributo y por tanto un sujeto se convierta en deudor y otro en acreedor tributario, de manera tal que siempre que dicho hecho se dé en la realidad surja a cargo de quien lo realiza la obligación de pagar el tributo y a favor del Estado el derecho a exigir su pago.

Ejemplos de tal hecho en materia del impuesto sobre la renta lo constituye la obtención de ingresos por salarios, por honorarios, o por dividendos, etc.; tratándose de valor agregado la enajenación de bienes en territorio nacional, la prestación de servicios en forma independiente, etc., de manera tal que nadie puede estar obligado a pagar tales tributos si previamente no realizó alguno de dichos hechos.

A esta pieza fundamental en la estructura de todo tributo se le conoce por parte de la doctrina jurídica como hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible, misma que será objeto de detenido estudio, junto al resto de los elementos, al abordar el análisis de la teoría jurídica del tributo. Por el momento basta con señalar que un hecho asume la condición de generador de obligaciones tributarias de manera formal por haberlo definido así el legislador, es decir es el legislador el único a quien corresponde la potestad de construir tales hechos, sin embargo desde el punto de vista material, es decir atendiendo a las características intrínsecas un hecho se convierte en candidato a fungir como generador de obligaciones tributarias sólo en la medida que revele o manifieste respecto a quien lo realiza una cierta aptitud para disponer de una suma de dinero, es decir, para prescindir de ella una vez satisfechas sus necesidades vitales y las de su familia y destinarlas para el gasto público, tal aptitud del hecho corresponde a un tributo del sujeto que se denomina capacidad contributiva, por tanto, dicho hecho debe revelar esto último.

La razón última, determinante y única por la que el legislador ha de seleccionar un hecho y a partir de él construir hechos generadores de obligaciones tributarias, debe ser por constituir dicho hecho en un evento revelador de capacidad contributiva. Si los tributos son medios de cobertura de los gastos públicos obvio que deben soportarlos sólo aquellos que tienen cierta capacidad económica; gravar manifestaciones de pobreza o hechos neutros pone en riesgo el financiamiento del gasto.

Pensemos qué pasaría si el legislador estableciera tributos a cargo de los que sonríen, los que duermen o los que profesan determinada religión. En primer lugar, se estaría ante tributos técnicamente pésimamente contruidos toda vez que los hechos de cuya realización surge en cada caso la obligación de pago, dormir, sonreír, etc., por sí mismos no son reveladores de capacidad económica o contributiva, pues tanto duerme o sonríe quien tiene tal aptitud como quien no la tiene.

Por tanto, si se desea que la sociedad haga su aporte para cubrir financiera-mente el gasto público y que este aporte no quede a discreción o voluntad del gobernado, la fórmula ideal es crear tributos a cargo de la sociedad y llamar a pagarlos sólo a quienes tengan esta capacidad contributiva o capacidad de contribuir, lo que consigue acudiendo a seleccionar los hechos que revelen o pongan en evidencia dicha capacidad y por tanto hacer que contribuyan quienes los realicen.

1.6.7. La base gravable

Todo tributo debe tener definida su base gravable que no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que, al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar. Sirvan de ejemplo los siguientes, en el caso del impuesto sobre la renta sobre salarios o sobre honorarios específicamente los que percibe un abogado, la ley deberá establecer sobre qué porcentaje del salario debe calcularse el impuesto a pagar y en el otro caso habrá de determinar sobre qué monto de los honorarios debe calcularse el impuesto a pagar y en el otro caso habrá de determinar sobre qué monto de los honorarios debe calcularse el impuesto habida cuenta que para obtener tales ingresos tuvo que incurrir en una serie de gastos como pago a personal, compra de materiales, pago de renta, etcétera.

1.6.8. La tasa

Una vez surgida la obligación de pago del tributo a cargo del contribuyente es menester fijar el monto de lo que haya de pagarse por tal concepto. Para ello será necesario aplicar la magnitud porcentual que establezca la ley, por ejemplo el 5%, el 10%, etc., a la base gravable y ello dará el resultado apetecido. Esta magnitud expresada normalmente en términos

porcentuales y que resulta indispensable dentro de la estructura de todo tributo es denominada tasa o alícuota. Constituye tal elemento por ejemplo el 34% a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta o el 15% establecido por el artículo lo. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La tasa o alícuota en los diferentes tributos puede revestir diversas modalidades, siendo las más representativas las siguientes:

Tasa Fija. La tasa o alícuota tiene la condición de fija, en ciertas corrientes de pensamiento, cuando se expresa no en términos porcentuales sino en números absolutos, por ejemplo, al establecerse la cantidad de cien o doscientas unidades monetarias a título de derecho con motivo de la obtención de una licencia o autorización municipal para operar un giro comercial determinado. Con todo rigor la condición de fija le corresponde por igual a la tasa proporcional como se verá enseguida.

Tasa Proporcional. Una tasa alícuota para ser proporcional debe posibilitar que el impuesto que resulte a cargo siempre constituya la misma proporción de la base gravable, independientemente del valor de ésta. Por ejemplo, la tasa del 15% del IVA es proporcional en virtud de que el impuesto que resulta a cargo del contribuyente siempre representará la misma proporción del valor de enajenación. Si el bien se enajena en cien o si se enajena en doscientos siempre el impuesto a cargo representará idéntica proporción del valor de

enajenación, es decir siempre será el 15%.

Tasa Progresiva. La progresividad exige de entrada la existencia de una multiplicidad de tasas, es decir una tasa no puede en solitario ser progresiva. La progresividad por tanto es el resultado de articular de manera escalonada una diversidad de tasas dentro de un mismo tributo y particularmente un mismo impuesto de manera tal que cada una vaya representando una proporción mayor respecto de la magnitud a la que se aplica. Por ejemplo, puede crearse un impuesto para el que se establezca que por las primeras treinta unidades de renta gravable se pague el 10%, por las rentas de treinta unidades monetarias y un centavo a cincuenta se pague el 15%, de cincuenta unidades y un centavo a setenta y cinco el 20% y así sucesivamente. O bien puede establecerse el mismo impuesto, pero sobre otra técnica de progresividad de manera tal que se estatuya que quienes obtengan una renta gravable hasta cincuenta unidades monetarias paguen el 10%, los que obtengan de cincuenta unidades y un centavo hasta setenta y cinco el 15%, quienes la obtengan de setenta y cinco y un centavo a ciento veinte el 20% y así sucesivamente.

Algunas técnicas de progresión. La progresividad de las tasas o alícuotas dentro de un mismo impuesto puede conseguirse siguiendo diferentes caminos, correspondiendo cada uno de ellos a una diferente técnica. Algunas técnicas usuales son las siguientes:

Progresión por categorías o clases. Bajo tal técnica la progresividad se consigue estableciendo diferentes categorías o familias de rentas gravables en orden creciente y fijando para cada una de ellas una tasa fija que será distinta en cada categoría y mayor conforme se vaya ascendiendo. Por ejemplo, los contribuyentes que obtengan rentas gravables de una unidad monetaria a cien pagarán el 10%, quienes se coloquen entre cien un centavo y doscientos cincuenta pagarán el 15%, los que obtengan entre doscientos cincuenta un centavo y cuatrocientos tributarán al 18% y así sucesivamente.

Progresión por grados o escalones. Esta técnica consiste en dividir la renta gravable en diversos tramos correspondiendo a cada uno de ellos una diferente tasa o alícuota de manera que personas con diferente renta gravable tributarán idénticamente entre sí hasta el escalón en que coincidan. Puede por ejemplo establecerse que por las primeras cien unidades monetarias de renta gravable se pague el 15%, de cien un centavo a doscientos cincuenta el 18% y así sucesivamente, de manera tal que quien perciba sólo hasta doscientos cincuenta de renta gravable y quien obtenga hasta quinientos pagarán lo mismo hasta sus primeras doscientas unidades monetarias, dado que coinciden en los dos primeros tramos.

1.7. Características de los impuestos y otras contraprestaciones fiscales. Las especies de tributo

Constituye éste un tópico sobre el que podría decirse que se ha dado

prácticamente un consenso tanto en la doctrina como en la legislación de la mayor parte de los países de Europa occidental y América Latina. Es común admitir que los tributos se conforman por: el impuesto, la tasa (nuestros derechos) y la contribución especial.

Respecto a tal división que bien merecería el calificativo de clásica es preciso formular una serie de puntualizaciones:

Se trata de una división inspirada en criterios no jurídicos y sí por el contrario en razones provenientes de cuño económico y administrativo que es recibida casi en forma unánime por la legislación y por ende por la ciencia jurídica. La división del tributo se ha articulado en función de la diversa naturaleza de los bienes y servicios públicos y la manera como se vincula el administrado con cada uno de ellos.

La lógica de tal clasificación radica en la posibilidad de distinguir los diversos bienes y servicios que presta el Estado (seguridad, justicia, sanidad, permisos, licencias, etc.) y la posibilidad de adscribirlos bien a la categoría de los bienes públicos divisibles o de los indivisibles. De tal posibilidad dependerá, conforme a dicha lógica, que el llamado que haga el Estado a los gobernados a contribuir para los gastos públicos sea de acuerdo a la capacidad contributiva de estos últimos o bien al beneficio que el servicio público reporte a cada sujeto en lo individual.

Se trata de una clasificación de origen no jurídico, dado que inclusive son los cultivadores de la hacienda pública quienes la han acuñado, sin embargo, su arraigo en las diversas legislaciones casi es total.

1.7.1. Panorama legislativo y doctrinario

Por la innegable utilidad para la conformación de un criterio general respecto al estado que guarda tanto la doctrina como la legislación, a continuación, se hará referencia por vía de ejemplo a algunas posiciones significativas.

El Modelo de *Código Tributario para América Latina* en su artículo 14 se suma a la posición predominante al admitir y por ende proponer en condición de código modelo la división del tributo en tres partes.

Artículo 14 “Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales” (CTAL, 2008).

Por su parte el artículo 4 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* de Costa Rica reconoce como especies tributarias al impuesto, la tasa y la contribución especial (CNPTCR, 2008).

En términos casi idénticos la *Ley General Tributaria de España* asienta lo

siguiente:

Artículo 26. “Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos” (LGTE, 2018).

El derecho mexicano a este respecto por varios conceptos es peculiar.

Por apartarse de la clásica división tripartita y dar cabida a una cuarta categoría de tributo;

Al incorporar una nomenclatura que en algunos casos se separa de la usualmente utilizada; por ejemplo, designar con el nombre de derecho lo que comúnmente en la doctrina y derecho extranjero se denomina tasa.

Al asumir como especie de tributo una figura que más bien sería subespecie del mismo, como en el caso de las contribuciones de mejoras que constituyen subespecies de la contribución especial.

El artículo 2 del *Código Fiscal de la Federación* lo define así:

Artículo 2. “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos” (Themis, 2017)

Por razones cronológicas debe citarse en primer término la *Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación* del 31 de diciembre de 1937; en su artículo primero distingue sólo dos especies de tributos: por una parte, los impuestos y por otra los derechos.

Dicha ley es justamente el antecedente legislativo inmediato del *Código Fiscal de la Federación*, pero sólo en lo que se refiere a la normativa de carácter sustantivo y administrativo de este último, pues en su normativa procesal tal antecedente lo constituye la *Ley de Justicia Fiscal* del primero de enero de 1937. Cuestiones que serán abordadas de nueva cuenta al tratar el tema de la codificación del derecho tributario.

El *Código Fiscal de la Federación* en su versión primera aparece publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 31 de diciembre de 1938, que es sustituido por el de 30 de diciembre de 1966 y éste a su vez por el actualmente en vigor a partir del primero de enero de 1983. En los dos primeros Códigos se sigue distinguiendo como únicas especies de ingresos tributarios a los impuestos y a los derechos y no es sino hasta en el actual Código en que se adicionan tales categorías con las aportaciones de seguridad social, cuya previsión ya estaba contemplada en la legislación del seguro social y las contribuciones de mejoras, cuya existencia quedaba contemplada en las leyes especiales que establecían tal medio de financiamiento de específicas obras públicas.

Hablando del panorama doctrinario puede decirse que existe prácticamente unanimidad de la doctrina más representativa de las más importantes corrientes del pensamiento tanto hacendario como jurídico en torno a la división tripartita de los tributos en impuestos, contribuciones especiales y tasas.

1.8. El impuesto

Antes de iniciar con el señalamiento particularizado y estudio de las notas más relevantes que presentan carácter definitorio de esta institución tributaria, tarea nada fácil y menos cabalmente cumplida por la doctrina, es obligado partir de una premisa lógica y que de suyo dará consistencia a todo cuanto se diga respecto a esta figura: Si se admite que el impuesto es una especie dentro del género de los tributos, habrá por consiguiente que aceptar que todo cuanto se predicó o dijo respecto al tributo conviene o le es aplicable al impuesto, ello por exigencias de estricta lógica. Por supuesto que tal afirmación que de hecho es válida deberá ser matizada.

Si tanto la doctrina como la legislación distinguen diversas especies de tributos, como ha quedado expuesto, ello implica que por pertenecer todas ellas al mismo género tienen algo en común y por ende a todas ellas les es aplicable un cuerpo común de doctrina y de principios jurídicos. Todas las disposiciones

constitucionales que contienen algún mandato respecto a la obligación de contribuir son aplicables en materia de impuestos, derechos o tasas, contribuciones de mejoras y aportes a la seguridad social.

Por ejemplo, el artículo 31 fracción IV constitucional, cuyo análisis a fondo se realizó en el capítulo I anterior, uno entre tantos que rigen en materia tributaria, contiene una serie de principios a modo de mandatos que deben observarse en materia tributaria. Mandatos dirigidos en primer término al legislador en virtud de que en tal numeral se establece que sólo mediante ley pueden establecer tributos, por tanto, el legislador es quien primero debe hacer su tarea consistente en construir el sistema tributario y luego dicho dispositivo constitucional le impone al mismo una serie de restricciones acerca de cómo deben ser los tributos, por tanto, tales principios rigen por igual respecto a todos los tributos. Si el legislador no cumple con tal encomienda constitucional obvio que no existe sistema tributario y nadie estará obligado a contribuir para los gastos públicos con cargas a título de tributo.

Es común encontrar en las constituciones políticas de las democracias occidentales disposiciones muy similares al citado artículo 31 fracción IV de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Al igual que en México, en todas ellas se exige que el criterio para la individualización del llamado a contribuir para los gastos públicos sea el de capacidad contributiva, es decir, se permite que el legislador, ya que sólo mediante ley pueden crearse tributos,

obedeciendo al mandato constitucional llame a contribuir sólo a quienes tienen capacidad contributiva. Este principio constitucional por lo tanto rige por igual en materia de impuestos, derechos o tasas, contribuciones de mejoras y aportes a la seguridad social.

Son en las modernas haciendas públicas los impuestos, a no dudarlo, la categoría de tributo más importante desde el punto de vista cuantitativo. Lo primero en virtud de que el producto recaudatorio de los impuestos rebasa con creces los montos recaudados por otros conceptos. La importancia cualitativa se debe a que el impuesto es la figura tributaria que tiene un desarrollo doctrinario más abundante, es decir, la doctrina ha puesto más atención en los problemas que plantea la figura del impuesto que en los del resto de los tributos, sin que esto quiera decir que estos últimos se hallan en el abandono. Prueba de ello es que inclusive en algunas tradiciones jurídicas en ocasiones se habla de Derecho impositivo y no de Derecho tributario, privilegiándose el estudio de los impuestos sobre el resto de los tributos.

La utilización del denominado método comparatista, comparado o de Derecho comparado resulta de gran utilidad en éste como en otros campos de la ciencia jurídica pues gracias a él es posible realizar un estudio de proceso de desarrollo de la ciencia jurídica nacional a partir de una posición de puertas abiertas, lo que permite estar en todo momento en condiciones de visualizar las soluciones nacionales de cara a las arbitradas a partir de otras experiencias

nacionales, internacionales o supranacionales. Siendo la experiencia ajena un obligado referente para aquilatar el valor de la propia.

En el Modelo de *Código Tributario para América Latina*, formulado en 1968 bajo los auspicios de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (CTAL, 2008), se definen los impuestos de la manera siguiente:

Artículo 15. “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” (CTAL, 2008).

El *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* de Costa Rica en su artículo 4 lo define como:

“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” (CNPTCR, 2008).

La *Ordenanza Tributaria Alemana* en su artículo 3 define los impuestos como:

Artículo 3. “Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen

la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario. Los derechos aduaneros y los derechos compensatorios a la importación son impuestos a los efectos de esta ley.”

Por su parte la *Ley General Tributaria de España* en su artículo 25 los define:

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta” (LGTE, 2018).

En el *Código Fiscal de la Federación* en vigor, artículo 2, fracción I se define el impuesto en los siguientes términos:

Derecho mexicano “Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo” (Themis, 2019).

En el primer *Código Fiscal de la Federación*, el de 31 de diciembre de

1938, se definía la figura del impuesto en su artículo 2 en los siguientes términos:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”

Respecto a la postura del legislador en ambos cuerpos normativos debe decirse que el Código de 38 más que consignar con todo rigor una definición de impuesto lo hace respecto al tributo, pues tales notas son referibles por igual y con la misma intensidad a todas las especies de este último. Lo asentado por el legislador en tal numeral es aplicable en su totalidad a los impuestos, a los derechos, a las aportaciones de seguridad social y a las contribuciones de mejoras. Para que tal definición hubiera sido tal respecto al impuesto, sería menester que el legislador hubiera descendido hasta particularizar las notas que son esenciales, propias y particulares del impuesto y por ende no compartibles con el resto de los tributos. Por tanto, tal definición se quedó en la sola referencia al género al que pertenece el impuesto, faltando el señalamiento de la diferencia última, como exige la lógica, que es justo la línea divisoria frente al resto de los tributos.

Por el contrario, el legislador en el *Código Fiscal de la Federación* en

vigor ha definido las figuras tributarias, pretendiendo superar las deficiencias de la legislación anterior, privilegiando la referencia ahora sí a la nota distintiva y particular de cada una de ellas, como lo es la mención de la distinta estructura de los hechos previstos por el legislador y de cuya realización surge la obligación de pagar cada uno de los tributos. Así por ejemplo el señalamiento de la conducta administrativa realizada por el Estado que tenga como destinatario y eventual beneficiario a un determinado sujeto, para el caso de los derechos; o el beneficio directo que recibe una persona derivado de una obra pública, para el caso de las contribuciones de mejoras; o bien la percepción de los servicios de seguridad social prestados por el Estado o la sustitución que éste haga del obligado a prestarlos, esto para el caso de las aportaciones de seguridad social.

Sin embargo, la definición consignada por el legislador en el artículo referido respecto al impuesto resulta insuficiente e insostenible desde el punto de vista lógico, en virtud de que queda más claro lo que no es un impuesto que lo que sí es. Tal es el resultado a que se arriba por la utilización del método seguido. Puede afirmarse que a partir de tal concepto residual de impuesto lo único que queda claro es que tal especie de tributo es todo aquello que no sea ni derecho, ni aportación de seguridad social o contribución de mejoras, pero el legislador se abstiene de precisar las notas positivas y definitorias de lo que sí deba entenderse por impuesto.

Del análisis de las definiciones transcritas se pueden extraer los

siguientes elementos en común:

La referencia al carácter tributario del impuesto, lo que implica admitir que las notas esenciales del tributo le corresponden por igual a aquél.

En el concepto asentado en el *Código Fiscal de la Federación* pudiera decirse con rigor que se incurre en una reiteración innecesaria desde el punto de vista lógico-jurídico, sin embargo, salvable desde la óptica de la claridad. Bastaría con proclamar en dicho artículo 2 la condición tributaria del impuesto para que por esa sola razón quedara implícita la necesidad ineludible de su previsión en ley al amparo del artículo 31 fracción IV constitucional. Por lo que decir que el impuesto es un tributo o contribución establecido en ley constituye la reiteración innecesaria apuntada.

El reconocimiento del carácter no contraprestatario del impuesto que se contiene en algunas de las definiciones es una consecuencia de que el hecho previsto por el legislador y de cuya realización va a surgir la obligación de su pago jamás está constituido por alguna conducta, acto o servicio de la administración pública, como sí acontece en el resto de los tributos, sino que siempre estará conformado por un hecho sólo referible al sujeto deudor principal del impuesto como es el caso, por ejemplo, de la obtención de renta a título de salarios, honorarios, dividendos, etc., por lo tanto lo pagado a título de impuesto jamás podrá ser referido a conducta alguna, dado que ni la

presupone, ni la reclama éste. Por tanto, si la obligación de pagar los impuestos surge al margen de cualquier conducta que desarrolle o haya de desplegar el Estado en atención a la persona de cada contribuyente, es obvio que la suma dineraria que se entregue a título de impuesto en modo alguno puede interpretarse como una “contraprestación” al Estado respecto a nada.

Por ejemplo: para que una persona se convierta en contribuyente del Impuesto sobre la Renta por honorarios, basta con que perciba ingresos por tal concepto, sin que sea preciso que el Estado realice conducta alguna respecto a ella como condición para que nazca a su cargo tal obligación. En cambio tratándose de los contribuyentes en materia de derechos o tasas sí es imprescindible tal acción del Estado, es decir, no puede reputarse a alguien como contribuyente en materia de derechos por la obtención de un pasaporte si el Estado no le expide dicho pasaporte o bien en materia de contribuciones de mejoras si el Estado no ha realizado la obra pública que constituye la causa determinante del beneficio directo, es decir del incremento de valor del bien propiedad del obligado a su pago.

Prácticamente todos los conceptos de impuesto en las citadas leyes se construyen a partir de la peculiaridad que reviste en todos los impuestos el hecho previsto por la ley y de cuya realización surge la obligación de pagarlos, particularidad que se hace constituir en tratarse en todos los casos de un hecho en modo alguno vinculado al Estado, contrariamente a lo que acontece en el

resto de los tributos.

Una persona asume la condición de contribuyente en materia del IVA, por ejemplo, si enajena un bien; por el contrario, asume la misma calidad jurídica respecto a un derecho o tasa sólo si es destinatario de uno de los servicios que presta el Estado y que forme parte de algún hecho generador de obligación tributaria, por ejemplo, la expedición de un pasaporte. En el caso del impuesto para nada fue preciso la intervención del Estado, en el segundo caso se tomó en indispensable.

En algunas de las nociones jurídicas anteriores se explica la exigencia de que el hecho previsto por la ley y del que haya de nacer la obligación de pagar un impuesto sea revelador de capacidad contributiva. Esto constituye una referencia a una cuestión capital que será estudiada al acometer el análisis de los principios constitucionales de la tributación, sin embargo por el momento y para los propósitos de este primer acercamiento jurídico al mundo de los tributos respecto a ello ha de decirse que si los tributos constituyen en principio medios de cobertura financiera del gasto público obvio que deberán ser soportados solamente por quienes tengan una determinada aptitud para ello, aptitud que se conoce con el nombre de capacidad contributiva.

El problema radica en cómo identificar las personas en que se dé dicha aptitud, lo que constituye una cuestión capital dado que sólo a ellas habrá de

llamarse a contribuir. La solución ha venido a través de la selección de ciertos hechos ordinarios de la vida respecto a los cuales se da un casi unánime consenso de que los mismos normalmente son realizados por quienes tienen esa aptitud para disponer de una parte de su riqueza para financiar los gastos públicos y que gracias a ello se consideran como índices o hechos reveladores de capacidad contributiva. Por tanto, sólo se habrá de llamar a pagar impuestos a quienes realicen tales hechos que establece la ley.

El tema de la capacidad contributiva constituye una cuestión central en las deliberaciones doctrinales en materia tributaria, y por supuesto que tanto la naturaleza de tal principio como el ámbito de sus exigencias en el campo tributario suscitan las más enconadas y dispares discusiones, por lo que la ausencia de una postura uniforme al respecto es la nota dominante. Existen posiciones que hacen de la capacidad contributiva una nota consustancial del hecho legal al que se vincula la obligación de pagar los impuestos.

De acuerdo con tal postura, en cierto sentido mayoritaria, el dato definitorio que permitirá diferenciar al impuesto del resto de los tributos es el hecho generador de la obligación de pago de cada uno de ellos. Mientras que para que haya impuesto, de acuerdo con tal línea de pensamiento, es necesario y suficiente que el hecho previsto por la ley en tanto que generador de la obligación de pago del mismo, percepción de ingresos por salarios u honorarios, etc., sea revelador de capacidad contributiva, en el caso del resto

de los tributos tal exigencia si bien es necesaria no es suficiente, pues es menester en tales casos que sus respectivos hechos generadores además de revelar una determinada capacidad contributiva incorporen en su estructura una conducta del Estado que tenga como destinatario o beneficiario al obligado al pago de los mismos.

Por el contrario, existen posiciones minoritarias, por cierto, que sostienen que la capacidad contributiva como aptitud de la persona para ser llamada a contribuir si bien es verdad constituye una condición de justicia del sistema tributario y en el caso de los impuestos de cada impuesto en lo particular, sin embargo, no es un elemento esencial de ellos, dado que sin darse tal condición puede existir el impuesto. Por lo tanto, se sostiene, tan impuesto uno que descansa sobre una manifestación de capacidad contributiva que otro que no lo haga, de ello lo único que podrá inferirse es que uno es un impuesto justo y el otro no. Con tal lógica habría que afirmar que tan casa es una que tenga cimientos y estructura sólida como la otra que carezca de ello y por lo tanto una sería una casa segura y la otra no, por lo que ésta última siendo casa no podría habilitarse y por tanto su condición normal sería la de casa inhabilitada y por ende inhabilitada para cumplir su cometido esencial, con lo cual habría que preguntarse si conserva aún en tales condiciones la calidad de casa.

Esta cuestión constituye a no dudarlo un tema debatido, respecto al cual debe precisarse que si, en definitiva el legislador asume que un determinado

evento debe convertirse en hecho generador de la obligación de pago de un impuesto no obedece a otra razón que el habersele revelado como indicador de capacidad contributiva, pues a fin de cuentas si los tributos tienen como vocación sustancial el ser medios de cobertura del gasto público, sólo servirían a ella si inciden sobre manifestaciones de riqueza. Por consiguiente, tal hecho generador hará referencia en exclusiva sobre condiciones del sujeto obligado y jamás dirá relación alguna con la actividad de la administración pública.

Es verdad que el artículo 2 del *Código Fiscal de la Federación* al definir la figura del impuesto no hace referencia alguna de manera expresa a la capacidad contributiva, lo que tampoco resulta necesario, sin embargo la vigencia y efectividad de tal principio sobre la totalidad del sistema tributario mexicano son innegables pues emanan de los mandatos constitucionales del artículo 31 fracción IV, cuyo análisis se presenta más adelante.

De las nociones jurídico-positivas referidas se desprende:

Que la posición mayoritaria se inscribe en la línea de diferenciar el impuesto del resto de las figuras tributarias atendiendo a la naturaleza y estructura del hecho previsto por la ley y a cuya realización el legislador vincula el surgimiento de la obligación de pago de cada uno de los tributos.

En el caso del legislador mexicano se sigue un método que podría

denominarse residual, dado que asimila a impuestos a todo lo que reste dentro del universo de los tributos una vez excluidos los derechos o tasas, las aportaciones a la seguridad social y las contribuciones de mejoras.

El impuesto ha sido y continúa siendo la figura tributaria más atendida y mejor tratada por la doctrina tanto de cuño económico como jurídico. Dan cuenta de ello los grandes tratados de hacienda pública, así como las obras de Derecho tributario.

Por el alto valor formativo que ofrece la visión de conjunto de las diversas posiciones doctrinarias que en torno a esta figura adoptan las diferentes corrientes del pensamiento jurídico, es que a continuación se ofrecen algunas definiciones o conceptos en ellas elaborados.

Achille Donato Giannini lo define como:

“Una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley con el fin de conseguir un ingreso” (Giannini, 2007).

Sergio F. de la Garza por su parte asienta que:

El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos (De la Garza, 2012).

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González lo definen como:

“Prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (De la Garza, 2012).

Augusto Fantozzi define el impuesto como:

“Es una prestación coactiva debida por el sujeto pasivo con base en un presupuesto de hecho que excluya cualquier relación específica con cada actividad del ente público referida al sujeto y de la cual éste pueda obtener un beneficio” (Fantozzi, 2011).

Finalmente, Dino Jarach sostiene que:

“Llámase impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva - independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los

sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere- o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas” (Jarach, 2003).

Salvo detalles imputables muy a exigencias de escuela, puede decirse que las anteriores definiciones coinciden en lo esencial.

Cualquier conclusión a que se arribe en este terreno tiene un valor provisional, lo que nadie niega es que no puede haber impuesto si no hay poder de imperio, si el producto de su recaudación no tiene como fin primordial la cobertura del gasto público y si el hecho generador de la obligación de su pago no es ajeno a cualquier conducta del Estado.

1.9. Clasificaciones de los impuestos

Resulta de gran utilidad en este proceso de aproximación al mundo de los impuestos referir algunas clasificaciones que respecto a ellos ha formulado la doctrina en virtud de constituir en ocasiones los resultados de ellas, lugares comunes tanto en los grandes tratados y literatura en general de manera que las referencias que en ellos se prodigan respecto a los resultados de tales clasificaciones puedan ser comprendidas.

La clasificación por otra parte como técnica de agrupar en clases a los

objetos de conocimiento, en este caso los impuestos, constituye una operación del intelecto de valor instrumental, es decir se acude a ella no como un fin en sí mismo sino como medio para arribar a la comprensión de algo, por lo tanto vale el clasificar en cuanto posibilite la comprensión.

La explicación de los criterios a partir de los cuales se articula una clasificación constituye una necesidad de primer orden para que ésta cumpla su cometido de cara a la comprensión.

Hay además otro orden en el cual la clasificación referida a los impuestos proyecta sus innegables beneficios en términos de utilidad. Este orden a diferencia del anterior que podría ser denominado como teórico bien pudiera ser el *práctico*. Acontece que en determinadas tradiciones jurídicas y particularmente en algunos sistemas federales el reparto de los poderes tributarios, concretamente las potestades normativas tributarias (el poder de expedir leyes para crear tributos) se realiza a partir de la identificación de los impuestos mediante la denominación que les sobreviene de las diferentes clasificaciones, de ahí que para comprender los alcances de tales mecanismos de distribución de dichos poderes sea necesario el conocimiento de las clasificaciones que les dieron origen. Por ejemplo, podría mencionarse que la creación de los impuestos directos corresponde a la federación y los indirectos a las entidades federativas, sin embargo, para comprender tales expresiones sería indispensable acudir al origen de tales denominaciones que justo son las

clasificaciones.

1.9.1. Impuestos directos e indirectos

Sin lugar a dudas constituyen las anteriores denominaciones las de mayor arraigo tanto en la doctrina como en la legislación de los diferentes países, remontándose en su origen al Siglo XVII de cuya existencia da cuenta la información documental, sin embargo, su divulgación arranca a partir del Siglo XVIII.

Lo verdaderamente peculiar de esta distinción es que no obstante su gran difusión y acogida, sin embargo, el sentido de sus términos ha variado en el tiempo, es decir, no siempre con base en las mismas razones un mismo impuesto ha sido calificado como directo o indirecto. Por ejemplo, puede suceder que en dos momentos históricos distintos o bien en dos lugares diversos un mismo impuesto sea calificado como directo, pero en base a diferentes razones.

Por ello es preciso referir la sucesión de criterios que están en la base de tal distinción:

1. **Criterio administrativo.** A lo largo del Siglo XVIII, específicamente en Francia, como lo atestigua el profesor Neumark (2004) se sustentaba la

diferenciación entre directos e indirectos atendiendo a la manera como se recaudaban los diferentes impuestos. Se consideraban directos cuando para su recaudación era menester que el contribuyente se inscribiera en una lista, catastro o padrón y por lo tanto sólo se sometían a tal exigencia aquellos impuestos de causación o cobro periódico. En la literatura de la época a tales impuestos se les denominaba indistintamente como directos o de catastro (Neumark, 2004).

Por el contrario, conforme a este criterio se consideraban como impuestos indirectos aquellos que no se recaudaban mediante listas lo cual obedecía básicamente a que por tratarse de impuestos de causación esporádica era imposible y además carente de sentido la formulación de una lista o padrón de contribuyentes. El impuesto sobre sucesiones sería un buen ejemplo de tal categoría.

2. **Criterio económico.** Sin lugar a dudas este criterio sobreviviente hasta nuestros días es el que más fortuna ha cobrado, la paternidad del mismo suele atribuirse a los fisiócratas. “La Fisiocracia tiene como constructores a Quesnay, Turgot, Miraeau, etc., y como línea de pensamiento surge en Francia en el siglo XVII teniendo como mérito ser el primer esfuerzo por construir un sistema científico de economía. Acuña como lema la expresión “*Dejar hacer, dejar pasar*” a efecto de propugnar como línea central de acción la reducción de la estructura estatal a su mínima

expresión, ensalza asimismo el orden natural capaz, según su decir, de lograr por sí mismo el máximo de bienestar” (Neumark, 2004).

De acuerdo con tal criterio la diferenciación entre impuestos directos o indirectos se sustenta en la posibilidad o no de la traslación del impuesto, es decir del traslado o no que haga el contribuyente de un impuesto a personas distintas a él que en virtud de tal figura vienen a soportar realmente el peso de la carga tributaria. De acuerdo con tal figura una sería la persona que por ley debiera y que de hecho está obligada a pagar el impuesto, el sujeto deudor-contribuyente, y otra la que en verdad soporta en su economía el impacto de tal carga impositiva, de manera tal que a este último bien podría denominársele como deudor-contribuyente de hecho.

La operación de la traslación como mecanismo de transferencia de la carga impositiva de parte del deudor tributario-contribuyente a una persona que en principio no es llamada por la ley para soportarla depende de muchos factores, tales como la estructura del impuesto, las condiciones del mercado y la posición que tenga el sujeto. El impuesto al valor agregado, por ejemplo, es un tributo que permite una fácil traslación de la carga impositiva del enajenante del bien o prestador del servicio por el adquirente. En otras ocasiones la traslación no se opera, no obstante que la estructura del impuesto lo posibilita. en virtud de las condiciones del mercado ya que habrá casos en que la posición competitiva de un sujeto sea tan precaria que el mero traslado del impuesto al

cliente potencial lo dejaría fuera de competencia.

Por otra parte no debe perderse de vista que la traslación en muchos casos opera de manera casi imperceptible en virtud de realizarse a través de mecanismos sofisticados que sólo mediante técnicas depuradas puede detectarse y ser medido su impacto, por ejemplo existe la creencia generalizada que el impuesto sobre la renta es por esencia el típico impuesto directo en virtud de la imposibilidad de su traslación, no obstante que ello se vea contrariado por la contundencia de los hechos que acreditan que existe la posibilidad de su traslado encubierto vía precios.

3. **Segundo criterio económico.** De acuerdo con este otro criterio, que también podría calificarse como económico, los impuestos se clasifican en directos e indirectos en la medida en que incidan en manifestaciones duraderas, permanentes o no de capacidad contributiva. El impuesto al consumo sería un impuesto indirecto dado que el acto consuntivo evidencia sólo una aislada y que, por supuesto no garantiza que se repita, la manifestación de tal capacidad.

1.9.2. Impuestos objetivos y subjetivos

Conforme a los criterios que prescinden dicha clasificación pertenecen a la primera categoría aquellos impuestos en los que la cuantificación de la carga

impositiva a cargo del deudor tributario se realiza sin tomar en consideración de manera directa las condiciones personales de éste, tales como ingresos, gastos, cargas familiares, etc., sino que el impuesto a pagar en tales casos es resultante del valor de la operación. El impuesto al valor agregado puede ser un buen ejemplo de esta categoría dado que en cada caso se liquida a partir del valor de operación y en algunas ocasiones adicionado éste con otros valores, pero para ello no es relevante el cuadro de condiciones personales del contribuyente.

Por el contrario, se considera como impuesto subjetivo aquel cuyo monto a cargo sólo es resultante de factores que tienen que ver con las condiciones personales del sujeto deudor-contribuyente. Suele tomarse como prototipo de esta categoría el impuesto sobre la renta cuya cuantía a cargo siempre será resultante del nivel de ingresos acumulables, de gastos, pérdidas, etc., que finalmente reflejan y conforman la situación particularísima de cada sujeto.

1.10. Efectos económicos de los impuestos

Con este título no se pretende otra cosa que no sea ofrecer un planteamiento de las cuestiones que todo sistema tributario siempre tiene ante sí y que tienen que ver con la identificación del sujeto que finalmente y de manera efectiva paga cada impuesto. Y es que una observación sobre cualquier sistema tributario en funcionamiento muestra que independientemente de que la

ley establece quien asume la condición de deudor-contribuyente respecto a cada impuesto el hecho es que éste tiene a la mano una serie de mecanismos que puestos en operación le permiten bien trasladar a otro el impacto del impuesto, de manera que es éste finalmente quien resulta ser el sujeto pagador efectivo, bien para aminorar la carga impositiva que sobre sí recaiga o finalmente para sustraerse a ella.

En todo sistema tributario una de las cuestiones centrales que permanentemente late es saber quién paga finalmente los impuestos, más allá de quienes formalmente y en los términos de la ley aparezcan haciéndolo. Este es un tema que pertenece a la entraña de la justicia como valor supremo al que debe servir todo sistema tributario y es que para estar en condiciones de medir y valorar el grado de justicia que consigue el sistema tributario es preciso, entre otras muchas cosas, saber a ciencia cierta y más allá de los telones formales que tienden las leyes, sobre quiénes recae finalmente la carga impositiva.

Pudieran resultar tan tremenda e igualmente injustos dos sistemas tributarios, uno por posibilitar que los llamados a contribuir en función de su capacidad contributiva transfieran la carga a terceros y el otro no obstante estar concebido de una manera impecable, sin embargo, su ineficiente gestión tolere grados significativos de evasión, de manera tal que el tributar se reduzca casi a cuestión de conciencia. El resultado en ambos casos es que quienes debieran tributar prácticamente no lo hacen.

CAPÍTULO II LINEAMIENTOS METODOLÓGICOS APLICADOS

Los siguientes lineamientos metodológicos habrán de aplicarse para el desarrollo de la tesis:

2.1. Métodos de investigación

Método deductivo: Mediante esta visión metodológica, se acudirá a la consulta de fuentes de información primaria y secundaria, en este caso, se consultarán y se derivará información que orientará o se incorporará al cuerpo final del trabajo que se viene sugiriendo.

Método inductivo: Mediante esta perspectiva metodológica, será el criterio, la experiencia, el conocimiento del tesista, en este caso, lo que habrá de determinar, en una primera instancia, los contenidos de los que habrá de integrarse la investigación que se viene proponiendo.

2.2. Técnicas de investigación

Sistematización bibliográfica: Mediante esta técnica, se elaboraron fichas de trabajo o bibliográficas, a partir de la consulta de fuentes de información especializada, las cuales podrían ser integradas, en todo caso, al cuerpo del trabajo final mediante su respectivo crédito al autor de dicha información.

Encuesta: Mediante esta técnica se aplicó un cuestionario específico a una muestra de contribuyentes del artículo 2-A del área metropolitana de la Ciudad de México, para conocer su opinión sobre los efectos que la falta de devolución de impuestos acarrea a las economías de sus respectivos negocios (ver cuestionario en anexos).

2.3. Población sujeta a estudio

La integrada por los contribuyentes del artículo 2-A de la LIVA con operaciones en CDMX.

2.4. Determinación del tamaño de la muestra

Se seleccionará una muestra de 150 contribuyentes tasa cero de IVA.

2.5. Diseño de instrumentos

El siguiente cuestionario se aplicó a la muestra de contribuyentes seleccionada:

2.6. Diseño del cuestionario

Dado que uno de los objetivos de la presente investigación es dar a conocer cuál es la opinión de los contribuyentes con respecto al impacto que está teniendo en la economía de sus respectivos negocios el que el SAT (SHCP), no les esté devolviendo oportunamente los montos relativos al IVA de exportaciones.

Cuestionario

Las respuestas que se sirva dar al presente cuestionario se integrarán como parte de la información de mi tesis de Economía. Los cuestionarios son anónimos y la información será manejada con absoluta discreción, sólo para los efectos mencionados.

Muchas gracias!!!!

1. ¿Principal operación de venta que realiza?: _____
2. ¿Años de experiencia operando en este medio?
 - 1 a 3 años

- 4 a 6 años
 - 7 a 10 años
 - Más de 10 años
3. ¿Por su operación mercantil genera Impuesto al Valor Agregado a su favor?
- Sí
 - En ocasiones
 - No
4. ¿Dado que su actividad es recurrente (cada periodo contable exporta y genera impuestos a su favor), las solicitudes de devolución de impuestos debieran salir de manera casi automática?
- Efectivamente así es
 - Casi siempre
 - No siempre
5. ¿Elaboran presupuestos de flujo de efectivo?
- Sí, por supuesto
 - En ocasiones
 - No siempre
6. ¿A esta fecha el saldo de impuestos no devueltos ya vencidos en el plazo que se le establece a la SHCP para su devolución, a cuántos meses del flujo de efectivo equivale?
- Menos de un mes
 - 1 mes
 - 2 meses
 - 3 meses
 - 4 meses
 - 5 meses
 - 6 meses
 - Más de 6 meses
7. ¿Mediante qué fuentes de recursos están cubriendo esas necesidades de efectivo?

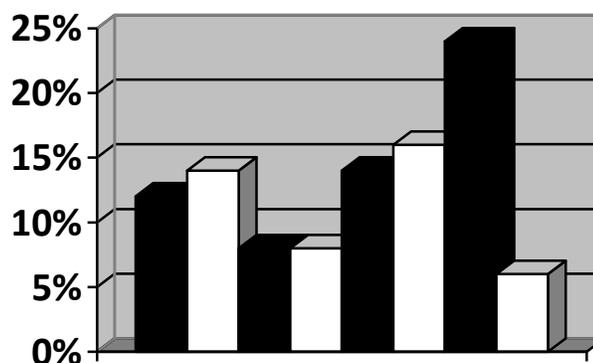
- Fuentes internas (recursos del propietario o accionistas)
 - Fuentes externas (créditos bancarios)
8. ¿Los costos de esos recursos solicitados resultan para la empresa?
- Muy económicos
 - Razonablemente económicos
 - Caros
 - Muy caros
9. ¿El no recuperar a tiempo esos impuestos que la SHCP debe devolver al contribuyente, está afectando su situación financiera (el resultado del ejercicio) de manera importante?
- Sí, desde luego
 - En ocasiones
 - No afecta
10. ¿Esta situación de no devolución de impuestos de parte de la autoridad es meramente circunstancial o resulta ser ya de carácter recurrente?
- Es absolutamente circunstancial
 - Es recurrente, cada año es lo mismo
11. ¿El interés que su empresa cubre por los financiamientos (intereses) para solventar el flujo de efectivo, se equipara con la actualización a la que sus saldos a favor con la SHCP son actualizados?
- Sí, desde luego
 - Casi nunca
 - Jamás

CAPÍTULO III ANÁLISIS DE RESULTADOS

3.1. Resultados

A continuación, se presentan las gráficas que muestran las tendencias con las cuales, las respuestas de los encuestados fueron obtenidas.

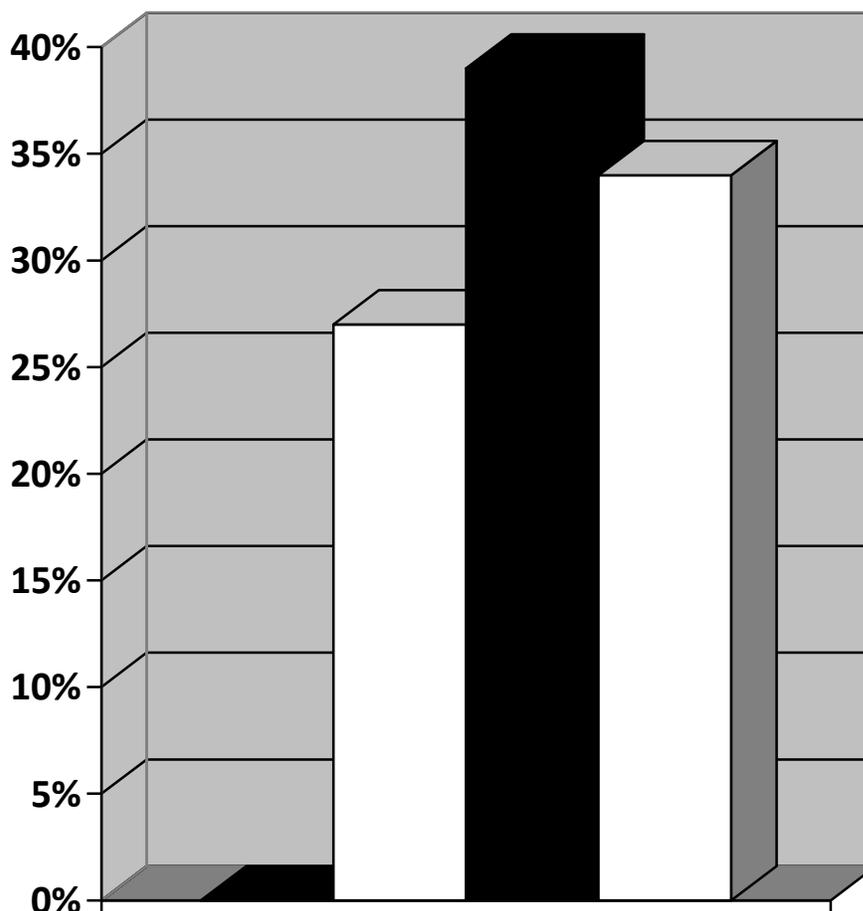
1. ¿Principal operación de venta que realiza?



■ Medicinas de patente	12%
□ Hielo y agua	14%
■ Alimentos/animales	8%
□ Tractores	8%
■ Fertilizantes	14%
□ Libros	16%
■ Periódicos	24%

Como puede apreciarse en la gráfica anterior, son diversas las actividades representadas por los contribuyentes del artículo 2-a de la LIVA, lo cual delimita, como se ha venido mencionando desde el principio de esta tesis, la investigación a este sector de contribuyentes.

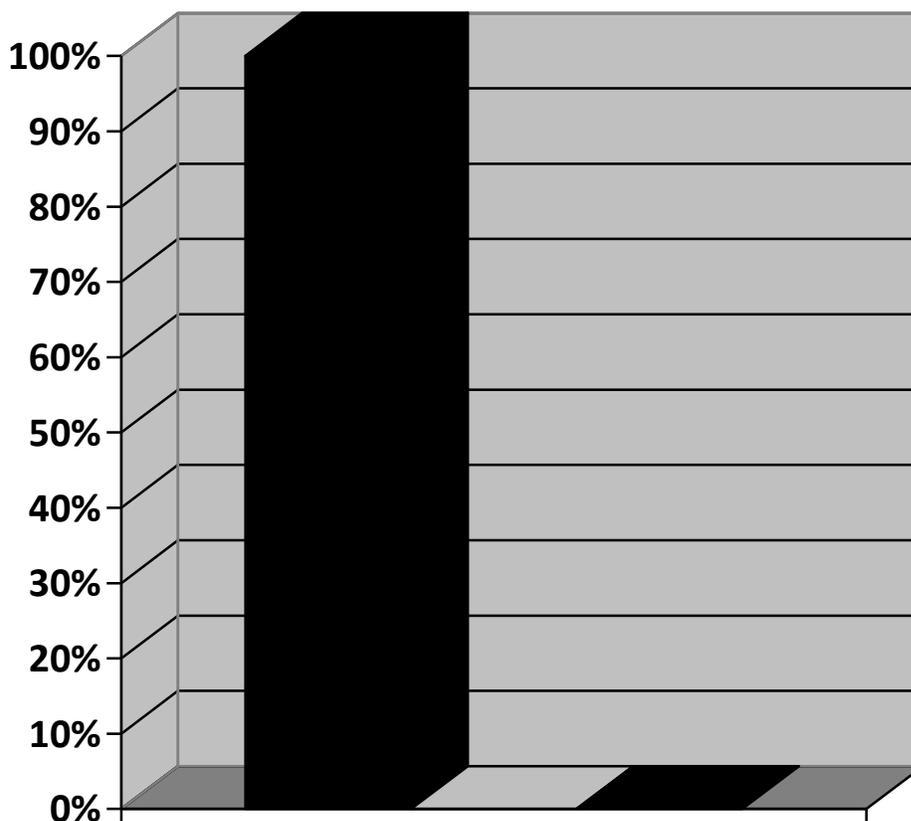
2. ¿Años de experiencia operando en este medio?



■ 1 a 3 años	0%
□ 4 a 6 años	27%
■ 7 a 10 años	39%
□ Más e 10 años	34%

Los contribuyentes encuestados no son nuevos, en general, en sus respectivos negocios, como puede apreciarse en la gráfica anterior, lo cual los coloca, en su mayoría, como personas expertas en su ramo o sector industrial.

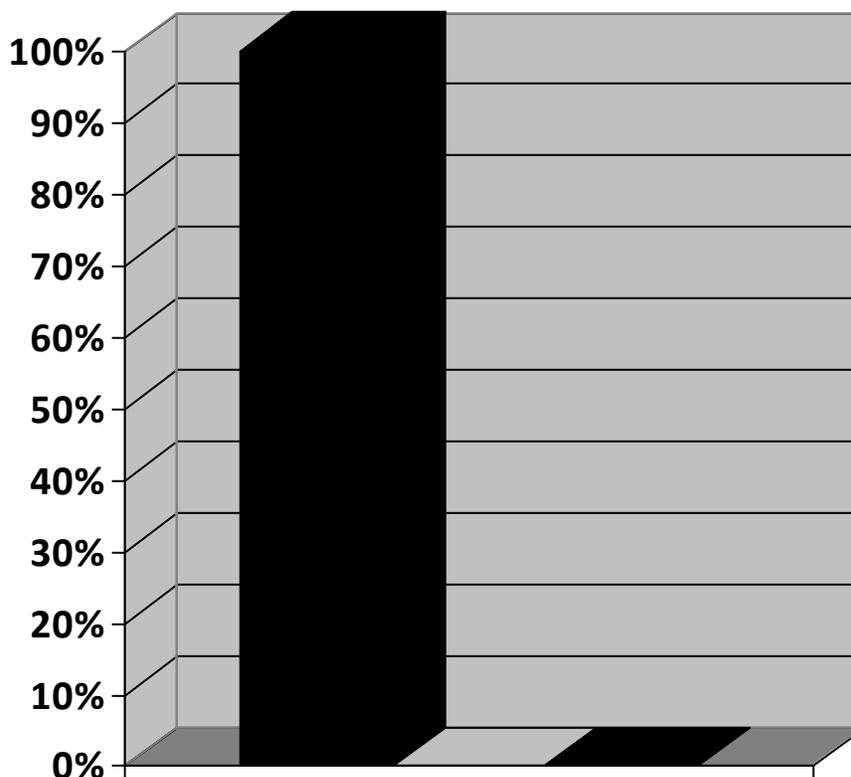
3. ¿Por su operación comercial genera Impuesto al Valor Agregado a su favor?



■ Sí	100%
□ En ocasiones	0%
■ No	0%

Como la muestra de contribuyentes seleccionada, sin excepción, todos se dedican a las actividades ya mencionadas (tasa 0% de IVA), sin excepción tampoco, todos tienen IVA a favor por sus operaciones, trámite que desde hace ya muchos años vienen realizando y el cual, se asumiría tienen debidamente controlado como para atribuirle a una falta de dominio de sus derechos fiscales, la falta de recuperación de su IVA a favor.

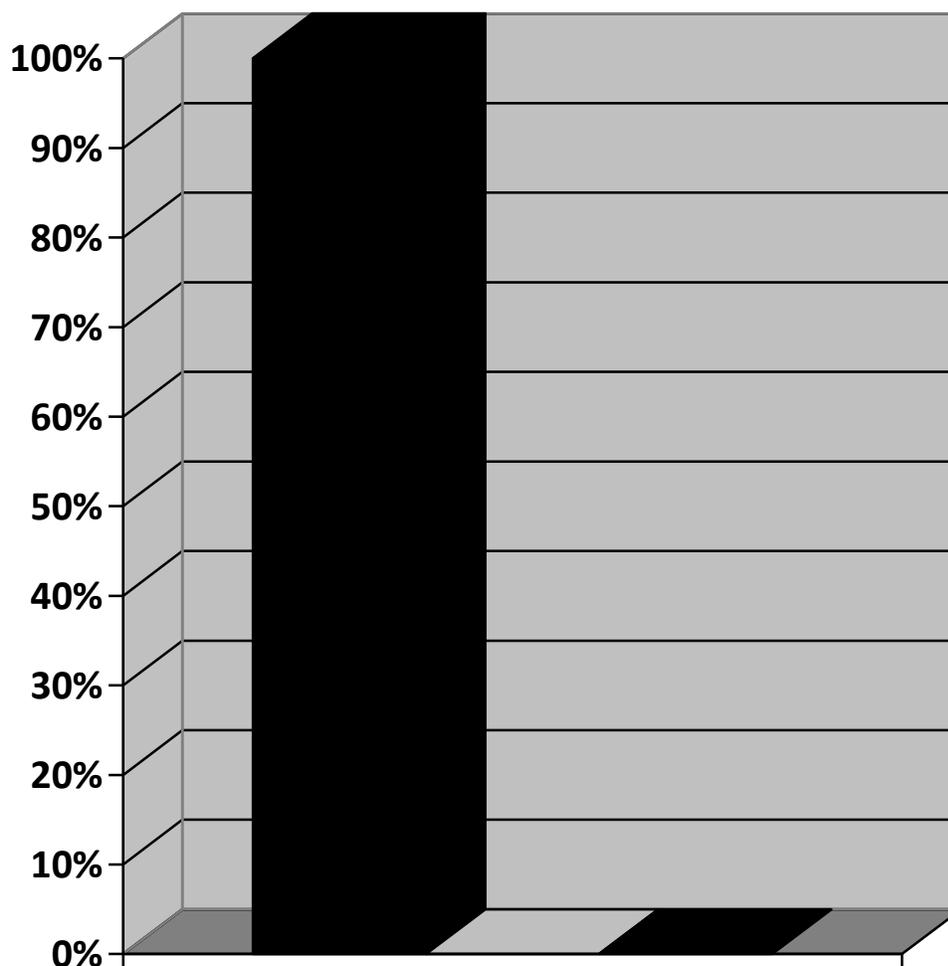
4. ¿Dado que su actividad es recurrente (cada periodo contable vende y genera impuestos a su favor), las solicitudes de devolución de impuestos debieran salir de manera casi automática?



<input checked="" type="checkbox"/> Efectivamente así es	100%
<input type="checkbox"/> Casi siempre	0%
<input checked="" type="checkbox"/> No siempre	0%

La muestra de contribuyentes del artículo 2-A de la LIVA tiene, como ya se pudo observar, muchos años en el oficio y en la tramitación de la devolución de su IVA por operaciones mercantiles, por lo que el ejercicio, en tiempo y forma de solicitar la devolución del IVA es, efectivamente, automática.

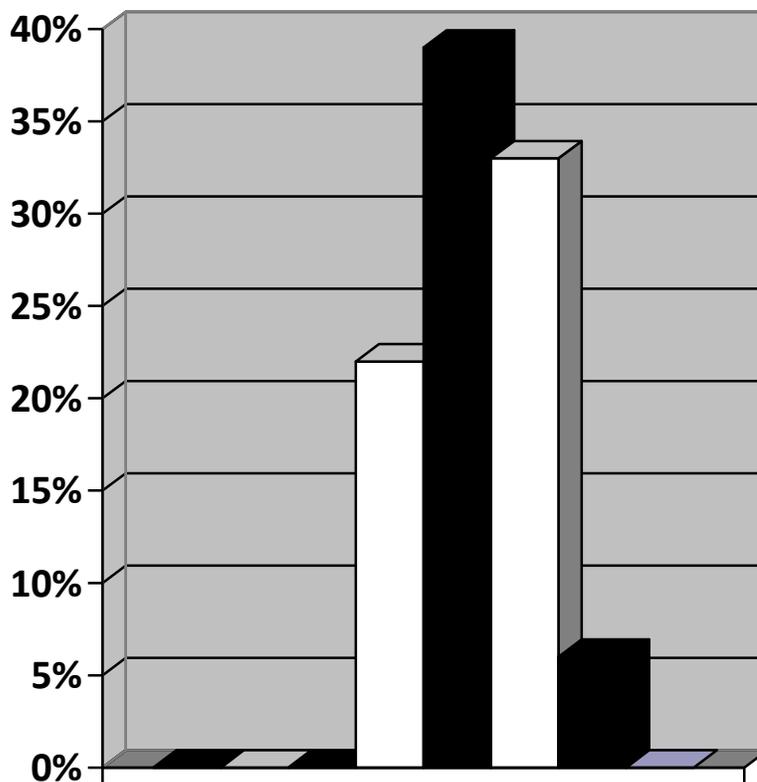
5. ¿Elaboran presupuestos de flujo de efectivo?



■ Sí, por supuesto	100%
□ En ocasiones	0%
■ No siempre	0%

Los contribuyentes del artículo 2-A de la LIVA encuestados, declaran, sin excepción, que, para respaldar ciertas decisiones, elaboran flujos de efectivo que les permiten reaccionar de manera pronta y eficiente ante las circunstancias que dichos flujos pudieran llegar a plantear.

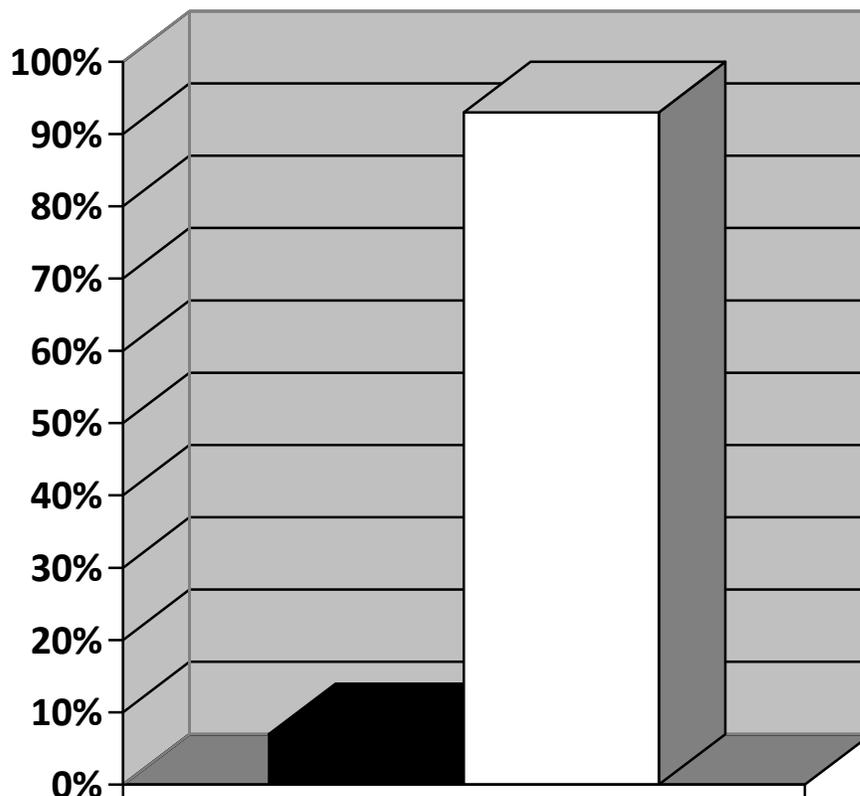
6. ¿A esta fecha el saldo de impuestos no devueltos ya vencidos en el plazo que se le establece a la SHCP para su devolución, a cuántos meses del flujo de efectivo equivale?



■ Menos de un mes	0%
□ 1 mes	0%
■ 2 meses	0%
□ 3 meses	22%
■ 4 meses	39%
□ 5 meses	33%
■ 6 meses	6%
□ Más de 6 meses	0%

Se puede apreciar el enorme atraso que refleja el proceso de recuperación del IVA por concepto de las operaciones mercantiles que a tas 0% de IVA que el fisco le adeuda a este sector de contribuyentes.

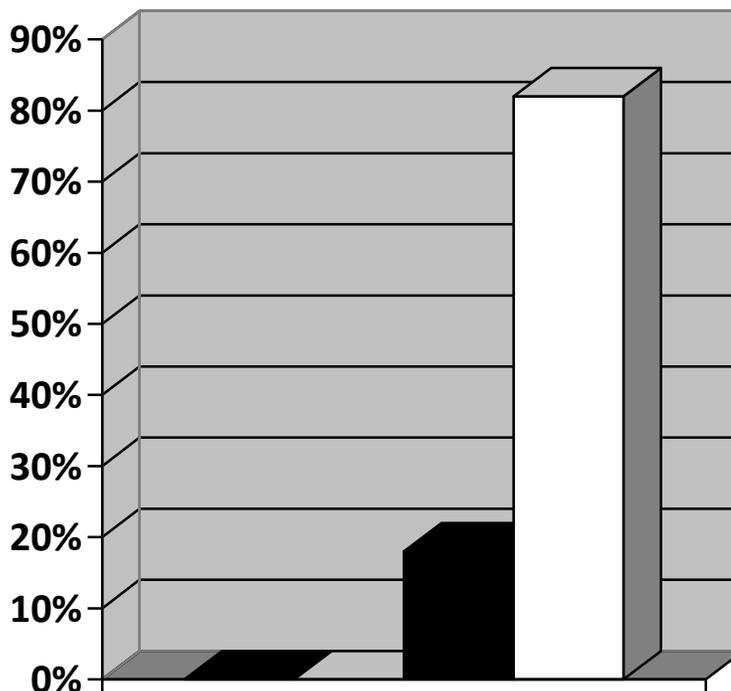
7. ¿Mediante qué fuentes de recursos están cubriendo esas necesidades de efectivo?



<input checked="" type="checkbox"/> Fuentes internas (recursos del propietario o accionistas)	7%
<input type="checkbox"/> Fuentes externas (créditos bancarios)	93%

La falta de cumplimiento en los procesos de devolución de IVA, al retardarse tanto, los obliga a tener que buscar apoyo financiero ya sea, aportando los propietarios los recursos para la continuidad en la marcha del negocio (fuentes internas), o bien, por medio de apalancamiento bancario (fuentes externas).

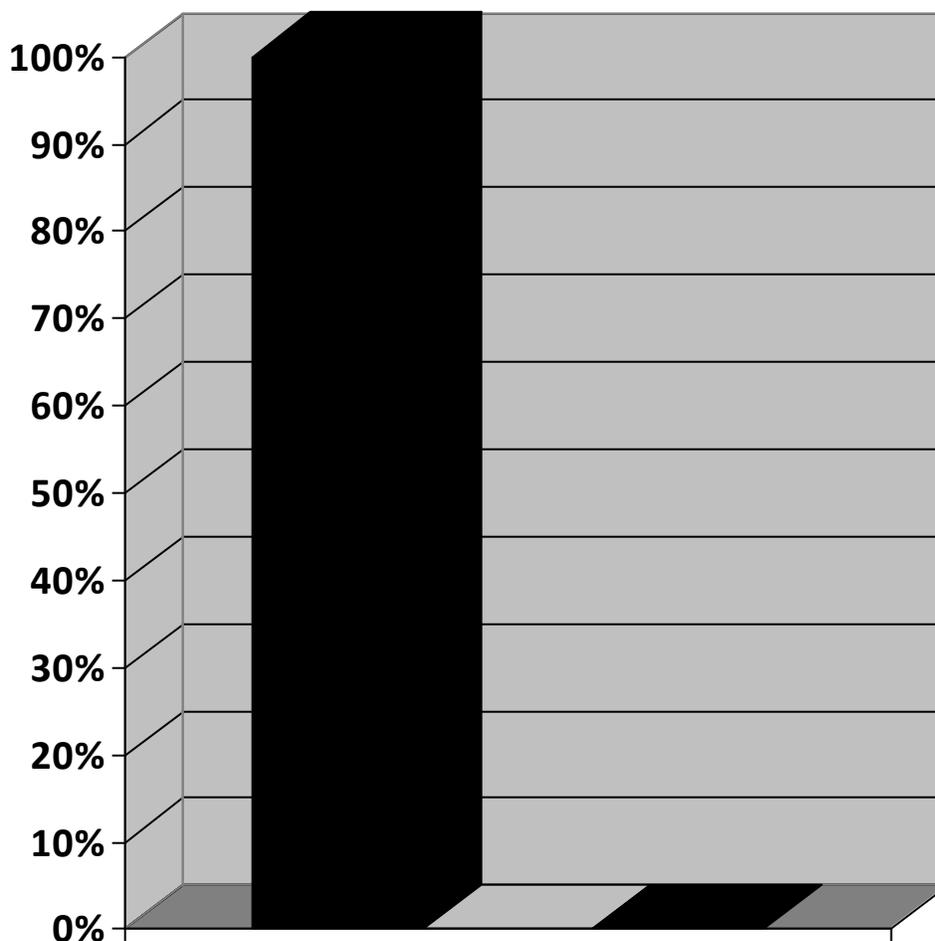
8. ¿Los costos de esos recursos solicitados resultan para la empresa?



■ Muy económicos	0%
□ Razonablemente económicos	0%
■ Caros	18%
□ Muy caros	82%

Con el trato tan diferenciado, en los aspectos más negativos, de los bancos a las microempresas y microempresarios y con los costos del dinero, en particular de créditos para apoyar el capital de trabajo, con tasas altísimas que, en todo caso, los contribuyentes encuestados deben cubrir porque el fisco no entrega oportunamente esos recursos a los que tienen derecho.

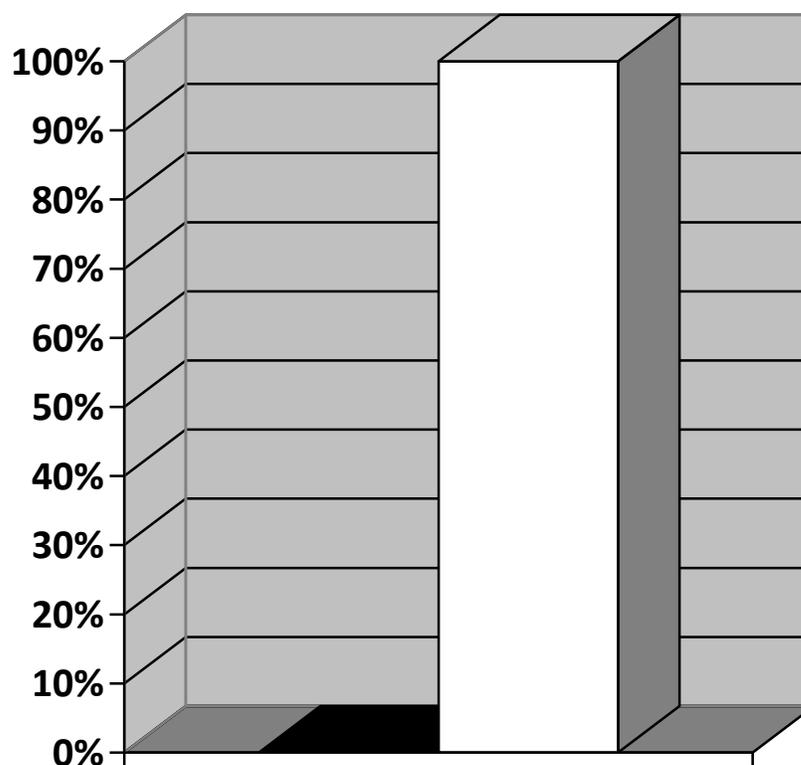
9. ¿El no recuperar a tiempo esos impuestos que la SHCP debe devolver al contribuyente, está afectando su situación financiera (el resultado del ejercicio) de manera importante?



■ Sí, desde luego	100%
□ En ocasiones	0%
■ No afecta	0%

Sin excepción, la muestra de contribuyentes encuestada, declara, que el costo de no recuperar en tiempo y forma los montos de IVA por sus operaciones, les está ocasionando quebrantos financieros innecesarios.

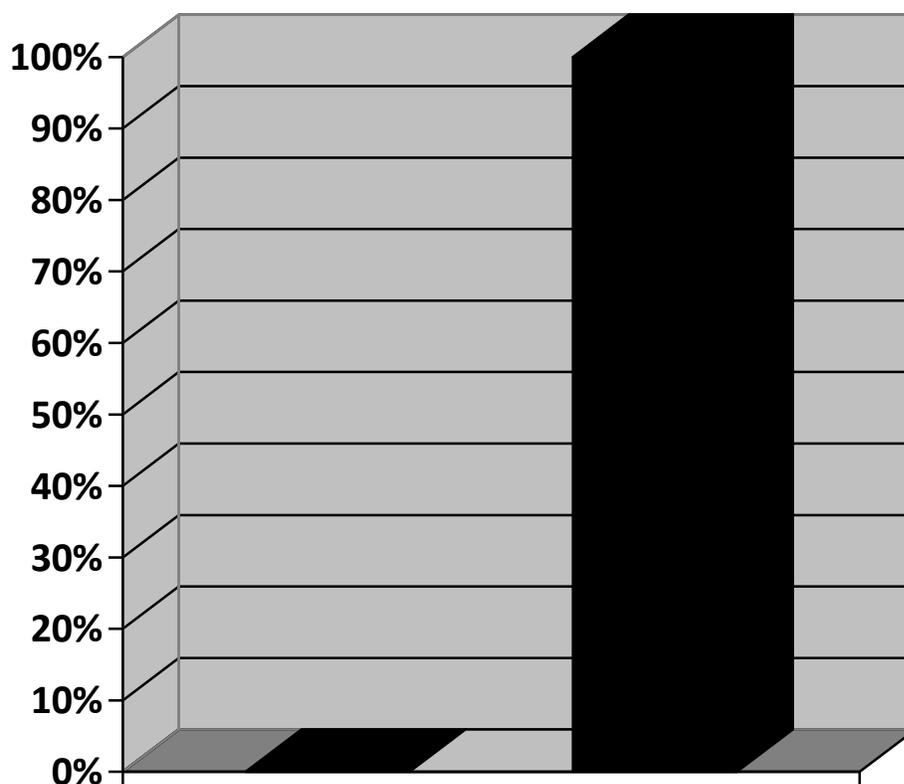
10. ¿Esta situación de no devolución de impuestos de parte de la autoridad es meramente circunstancial o resulta ser ya de carácter recurrente?



<input checked="" type="checkbox"/> Es absolutamente circunstancial	0%
<input type="checkbox"/> Es recurrente, cada año es lo mismo	100%

En opinión de la totalidad de los encuestados, consideran que esta situación provocada por el incumplimiento de la autoridad fiscal es recurrente, no es excepcional y el daño financiero al sector es evidente.

11. ¿El interés que su empresa cubre por los financiamientos (intereses) para solventar el flujo de efectivo, se equipara con la actualización a la que sus saldos a favor con la SHCP son actualizados?



■ Sí, desde luego	0%
□ Casi nunca	0%
■ Jamás	100%

Si bien los contribuyentes reciben las devoluciones de impuestos atrasadas con una actualización por inflación que cubre un poco el retraso, en opinión de los contribuyentes encuestados, esa actualización, no satisface ni cubre nunca la tasa de interés que la empresa debe pagar para cubrir sus necesidades de efectivo por no contar con recursos que ya le corresponden.

CONCLUSIONES

Siendo el IVA el impuesto que mayor volumen de recaudación aporta, que no es pertinente disminuir, la propuesta que enseguida se presenta no implica disminución alguna de la cantidad de ingresos de la SHCP por concepto de IVA a tasa 0% de implementarse nuestra sugerencia por lo que, desde una perspectiva de impulso a nuestra economía, la adopción de la compensación universal, que no implica costo para el fisco, debiera considerarse.

La mezquindad con la que la autoridad federal ha manejado la asistencia a empresas y empresarios que han sufrido pérdidas o menoscabo financiero como consecuencia de los efectos del encierro provocado por la pandemia, podrían aminorarse con apoyos gubernamentales que categóricamente, han sido negados con los argumentos válidos o inválidos que suele aplicar el gobierno.

Ante esta situación el gobierno ha hecho mutis, no dice “yo coopero”, no hay ideas, no iniciativas e apoyo a la comunidad empresarial tan abatida por la economía mundial y local en tan malas condiciones. Y como hemos visto a lo largo de las páginas anteriores, la solución para ayudar, para apoyar, al menos a algunos sectores de la economía, lo peor, sin costo para el erario público, pero no se toman decisiones por ignorancia o por simple desinterés.

Si se reincorporará la “compensación universal” como una alternativa de

compensación de impuestos federales, muchos empresarios que cotizan en tasa cero para efectos del IVA se verían beneficiados al no tener que desembolsar recursos para el pago de impuestos por la incapacidad legal, a estas alturas de poder compensarlo con otros impuestos.

Es por ello que la sugerencia de “revivir” la figura de la compensación universal, mediante decreto presidencia que modifique a la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal 2019, sería verdaderamente positiva para este grupo de contribuyentes, que siempre será mejor que no hacer nada.

REFERENCIAS

- Prontuario Fiscal Themis, 2021. Themis, México, 2021.
- Instituto Nacional de Geografía y Estadística, Información estadística oportuna, INEGI, México, 2011.
- CORONA Alfonso, "Reestructuración Regional en México, Variables", Fondo de Cultura Económica, Méiico, 2015
- LeRoy Miller Roger et al, Moneda y Banca, Mc Graw Hill, México, 2006.
- Pérez de Ayala, José Luis y González Garcia, Eusebio. Curso de Derecho Tributario, 2008, EDERSA, España, Tomo 1.
- JARACH, Djno. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo, Argentina, 2003.
- BARRERE, Alain, Economía Financiera, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2006, tomo 1.
- FANTOZZI, Augusto, Diritto Tributario, UTET, Tormo, 2010.
- VILLEGAS, Héctor H., Curso de Finanzas. Derecho Financiero y tributario, Depalma, 2009, Tomo I.
- DE LA GARZA, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México. 2012.
- CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA, Organización de Estados Americanos (OEA)/Banco Interamericano de Desarrollo, 2020.
- CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE COSTA RICA, Editorial Tica, Costa Rica, 2020,
- LEY GENERAL TRIBUTARIA DE ESPAÑA.
- ORDENANZA TRIBUTARIA ALEMANA.
- LEY GENERAL TRIBUTARIA DE ESPAÑA.
- Giannini, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2007.
- Neumark, Fritz, Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2011.

- BACA, Urbina G., Evaluacion de la administracion financiera en las empresas, Ed. Mc. Graw Hill, México, 2008.
- COSS BU, Raúl, Administración financiera, Ed. Limusa, México, 2009.
- EROSSA, Victoria Eugenia, Conceptos básicos sobre administración financiera, Ed. Limusa, México, 2008.
- GRANT, Eugene L. y Ireson, W. Grant, Principios de ingeniería económica, Ed. Cecsca, México, 2012.
- SAPAG, Nassir y Sapag, Reinaldo., Conceptos sobre administración financiera en las empresas, Ed. Mc. Graw Hill, México, 2011.
- SOLOMON, Ezra y Pringle, John, Introducción a la administración financiera, Ed. Diana, México, 2009.
- SMITH, Gerald W., Análisis del capital de trabajo, Ed. Limusa, México, 2012
- VAN HORNE, James C. Administración financiera, Ed. Prentice Hall, México, 2011.
- WESTON, J. Fred. y Brigham,. Eugene F., Administración financiera de empresas, Ed. Interamericana, México, 2009.
- WESTON, J. Fred, y Copeland, Thomas E., Finanzas en administracion, VOL. 1, Ed. Mc. Graw Hill, México, 2008.
- WINGER, Bernard-K.K. Seo, Economía empresarial, Ed. Uteha, México, 2007.