



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

---

---

**Facultad de Derecho**

**EL IMPUESTO  
EMPRESARIAL A TASA UNICA:  
¿UN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO?**

**Tesis para obtener el título de  
Maestro en Derecho Fiscal**

**JORGE EDUARDO CORREA CERVERA**

**Director: Dr. Manuel Luciano Hallivis Pelayo**

**MEXICO, D.F.**

**2010**

# INDICE

<b><u>INTRODUCCION</u></b> .....	1
<b><u>CAPITULO I. LOS IMPUESTOS</u></b> .....	3
1.1. <u>Concepto</u> .....	3
1.1.1. <u>Autores clásicos</u> .....	4
1.1.1.1. <u>Benvenuto Griziotti</u> .....	4
1.1.1.2. <u>Mario Pugliese</u> .....	5
1.1.1.3. <u>Anchille Donato Giannini</u> .....	5
1.1.1.4. <u>Antonio Berliri</u> .....	7
1.1.2. <u>Doctrina contemporánea</u> .....	8
1.1.2.1. <u>Modelo de Código Tributario OEA/BID</u> .....	8
1.1.2.2. <u>Sergio Francisco de la Garza</u> .....	9
1.1.2.3. <u>Juan Martín Queralt y otros</u> .....	9
1.1.2.4. <u>José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González</u> .....	10
1.1.3. <u>Legislación mexicana</u> .....	11
1.1.3.1. <u>Código Fiscal de la Federación (1938)</u> .....	11
1.1.3.2. <u>Código Fiscal de la Federación (1967)</u> .....	11
1.1.3.3. <u>Código Fiscal de la Federación (1981)</u> .....	12
1.2. <u>Elementos esenciales</u> .....	12
1.2.1. <u>Elementos cualitativos</u> .....	13
1.2.1.1. <u>Objeto y hecho imponible</u> .....	13
1.2.1.2. <u>Sujetos</u> .....	17
1.2.1.2.1. <u>Sujeto activo</u> .....	17
1.2.1.2.2. <u>Sujeto pasivo</u> .....	17
1.2.2. <u>Elementos cuantitativos</u> .....	18
1.2.2.1. <u>Base</u> .....	18
1.2.2.2. <u>Tasa, cuota y tarifa</u> .....	20

1.3. <u>Clasificación</u> .....	21
1.3.1. <u>Impuestos directos e indirectos</u> .....	21
1.3.1.1. <u>Según la incidencia del impuesto</u> .....	23
1.3.1.2. <u>Según el método de recaudación</u> .....	25
1.3.1.3. <u>Según el objeto del impuesto</u> .....	26
1.3.1.3.1. <u>Tipos de impuestos sobre la renta</u> .....	29
1.3.1.3.2. <u>Tipos de impuestos al consumo</u> .....	30
1.3.1.4. <u>Según la naturaleza del hecho jurídico</u> .....	34
1.3.2. <u>Impuestos cedulares y globales</u> .....	34
1.3.3. <u>Impuestos federales, estatales y municipales</u> .....	35
1.3.4. <u>Impuestos generales y especiales</u> .....	35
1.3.5. <u>Impuestos anticipados y soportados</u> .....	36
1.3.6. <u>Impuestos personales y reales</u> .....	36
1.3.7. <u>Impuestos <i>ad valorem</i> y específicos</u> .....	38
1.3.8. <u>Impuestos base-destino y base-origen</u> .....	39
1.3.9. <u>Impuestos analíticos y sintéticos</u> .....	39
1.3.10. <u>Impuestos fijos, proporcionales, graduales y progresivos</u> .....	40
1.3.11. <u>Impuestos periódicos e instantáneos</u> .....	41
1.3.12. <u>Impuestos fiscales y no fiscales</u> .....	42
1.3.13. <u>Impuestos ordinarios y extraordinarios</u> .....	43
1.3.14. <u>Impuestos de cupo y de cuota</u> .....	43
1.3.15. <u>Impuestos estables e inestables</u> .....	44
1.3.16. <u>Impuestos elásticos e inelásticos</u> .....	44

## CAPITULO II. EL FLAT TAX .....

2.1. <u>Concepto</u> .....	45
2.2. <u>El flat tax en la teoría</u> .....	47
2.2.1. <u>El flat tax de Robert Hall y Alvin Rabushka</u> .....	48
2.2.1.1. <u>Concepto</u> .....	48
2.2.1.2. <u>El impuesto individual</u> .....	51

2.2.1.3. <u>El impuesto empresarial</u>	52
2.2.1.3.1. <u>Las inversiones</u>	54
2.2.1.3.2. <u>Las ganancias de capital y los intereses</u>	55
2.2.1.3.3. <u>El sistema financiero y el gobierno</u>	56
2.2.1.3.4. <u>Las operaciones internacionales</u>	57
2.2.1.4. <u>La simplificación administrativa</u>	58
2.2.2. <u>El x-tax de David Bradford</u>	59
2.2.3. <u>El impuesto general al ingreso consumible de Fernando Sánchez Ugarte</u>	62
2.3. <u>El flat tax en la práctica</u>	64
2.3.1. <u>El flat tax en Europa del este</u>	64
2.3.1.1. <u>Estonia</u>	65
2.3.1.2. <u>Lituania</u>	65
2.3.1.3. <u>Letonia</u>	66
2.3.1.4. <u>Rusia</u>	66
2.3.1.5. <u>Ucrania</u>	67
2.3.1.6. <u>Eslovaquia</u>	68
2.3.1.7. <u>Georgia</u>	71
2.3.1.8. <u>Rumania</u>	72
2.3.1.9. <u>Diferencias y semejanzas</u>	73
2.3.1.10. <u>Otros países</u>	75
2.3.2. <u>El imposta regionala sulle attivita produttive de Italia</u>	76
2.3.3. <u>El single business tax de Michigan</u>	77
2.3.4. <u>El business enterprise tax de New Hampshire</u>	78

## **CAPITULO III. EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA** ..... 81

3.1. <u>Proceso legislativo</u>	81
3.2. <u>Elementos esenciales</u>	83
3.2.1. <u>Elementos cualitativos</u>	83
3.2.1.1. <u>Objeto y hecho imponible</u>	83

3.2.1.1.1.	<u>J.A. Aguilar Cervantes y A. Barrera Fdez.</u>	86
3.2.1.1.2.	<u>Guillermo Narváez Lora</u>	87
3.2.1.1.3.	<u>Pedro Arias Garrido</u>	88
3.2.1.1.4.	<u>Enrique Gómez Haro</u>	88
3.2.1.1.5.	<u>Doricela Mabarak Cerecedo</u>	89
3.2.1.1.6.	<u>Enrique Calvo Nicolau</u>	90
3.2.1.1.7.	<u>Alejandro Calderón Aguilera</u>	92
3.2.1.1.8.	<u>Carl Koller Lucio</u>	92
3.2.1.1.9.	<u>J.C. Alonso Cardoso y E. Gómez Haro</u>	93
3.2.1.1.10.	<u>Daniel Álvarez Estrada</u>	93
3.2.1.1.11.	<u>Esteban Dalehite</u>	94
3.2.1.1.12.	<u>Nuestra postura</u>	94
3.2.1.2.	<u>Sujetos pasivos</u>	98
3.2.2.	<u>Elementos cuantitativos</u>	98
3.2.2.1.	<u>Base</u>	98
3.2.2.2.	<u>Tasa</u>	103
3.3.	<u>Clasificación</u>	104
3.3.1.	<u>Impuesto directo e indirecto</u>	104
3.3.1.1.	<u>Directo según su traslación jurídica</u>	104
3.3.1.2.	<u>Indirecto según su objeto (al valor agregado)</u>	104
3.3.1.3.	<u>Indirecto según la naturaleza de su hecho jurídico</u>	105
3.3.2.	<u>Impuesto global</u>	105
3.3.3.	<u>Impuesto federal</u>	106
3.3.4.	<u>Impuesto general</u>	106
3.3.5.	<u>Impuesto anticipado</u>	106
3.3.6.	<u>Impuesto ad valorem</u>	107
3.3.7.	<u>Impuesto base-origen</u>	107
3.3.8.	<u>Impuesto sintético</u>	108
3.3.9.	<u>Impuesto proporcional</u>	108
3.3.10.	<u>Impuesto periódico</u>	108
3.3.11.	<u>Impuesto fiscal</u>	108

3.3.12. <u>Impuesto ordinario</u> .....	109
3.3.13. <u>Impuesto de cuota</u> .....	110
3.3.14. <u>Impuesto inestable</u> .....	110
3.3.15. <u>Impuesto elástico</u> .....	110
3.4. <u>Flat tax</u> .....	110
3.5. <u>Constitucionalidad</u> .....	112
3.5.1. <u>Audiencia pública del 22 de enero de 2010</u> .....	113
3.5.2. <u>Sesión pública ordinaria del 26 de enero de 2010</u> .....	119
3.5.3. <u>Sesión pública ordinaria del 28 de enero de 2010</u> .....	120
3.5.4. <u>Sesión pública ordinaria del 2 de febrero de 2010</u> .....	123
3.5.5. <u>Sesión pública ordinaria del 4 de febrero de 2010</u> .....	125
3.5.6. <u>Sesión pública ordinaria del 8 de febrero de 2010</u> .....	127
3.5.7. <u>Sesión pública ordinaria del 9 de febrero de 2010</u> .....	129

<u>CONCLUSIONES</u> .....	131
---------------------------	-----

<u>BIBLIOGRAFIA, HEMEROGRAFIA Y LEGISLACION</u> .....	134
-------------------------------------------------------	-----

## TABLAS

<u>Tabla 1. El <i>flat tax</i> en Europa del este</u> .....	73
<u>Tabla 2. El <i>flat tax</i> en la teoría y la práctica y el ISR y el IVA de México</u> .....	79
<u>Tabla 3. El <i>flat tax</i> y el ISR, el IVA y el IETU de México (a)</u> .....	103
<u>Tabla 4. El <i>flat tax</i> y el ISR, el IVA y el IETU de México (b)</u> .....	112
<u>Tabla 5. Participantes en la audiencia pública del 22 de enero de 2010</u> .....	114
<u>Tabla 6. Quejosos en la audiencia pública del 22 de enero de 2010</u> .....	115

## SIGLAS Y ABREVIATURAS

BET	<i>Business enterprise tax</i>
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CETU	Contribución empresarial a tasa única
CFF	Código Fiscal de la Federación
FT	<i>Flat tax</i>
FT-HR	<i>Flat tax</i> de Robert Hall y Alvin Rabushka
IETU	Impuesto empresarial a tasa única
IGIC	Impuesto general al ingreso consumible
Iniciativa	Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única
Dictamen de Diputados	Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público [de la Cámara de Diputados], con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
IRAP	<i>Imposta regionala sulle activita produttive</i>
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OEA	Organización de los Estados Americanos
PIB	Producto Interno Bruto
SBT	<i>Single business tax</i>



## INTRODUCCION

Tax laws are so complex that mechanical rules have caused some lawyers to lose sight of the fact that their stock-in-trade as lawyers should be sound judgment, not an ability to recall an obscure paragraph and manipulate its language to derive unintended tax benefits. Margaret Milner Richardson, Commissioner, Internal Revenue Service, August 10, 1994.<sup>1</sup>

En los últimos años, la tendencia de los países de la OCDE ha sido adoptar impuestos al ingreso más “planos” y ampliar la base tributaria, mediante la reducción de tasas y niveles tarifarios, y la eliminación de exenciones, regímenes especiales y estímulos fiscales.<sup>2</sup>

La entrada en vigor del IETU, el 1 de enero de 2008, podría enmarcarse dentro de esta tendencia, pues dicho impuesto no se calcula aplicando cuotas ni tarifas, sino una tasa única, y contiene menos exenciones, regímenes especiales y estímulos fiscales que el ISR.

Sin embargo, nosotros creemos que esto no debería ser así, pues consideramos que el objeto del IETU no es el ingreso, sino el consumo; que es un impuesto directo según el criterio de traslación jurídica, e indirecto según su objeto; que es un IVA calculado conforme al método de sustracción o resta; que es un impuesto base-origen, y que es un FT distinto de los de Europa del este, pero similar al IGIC de Fernando Sánchez Ugarte y al IRAP de Italia.

Tales definiciones resultan trascendentes, pues, como señaló Pérez de Acha, la constitucionalidad del IETU dependerá de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación “...defina su naturaleza jurídica y determine en consecuencia si dicho

---

<sup>1</sup> HALL, Robert y RABUSHKA, Alvin, *The flat tax*, Hoover Institution Press, Stanford, 2007, p. 1.

<sup>2</sup> GURRIA, Ángel, *La reforma fiscal en México: Perspectiva internacional*, Discurso, OCDE, México, 28 de agosto de 2006, p. 3.

impuesto es directo, indirecto o un *flat tax*, o bien, si se trate (*sic*) de una institución con características novedosas en el derecho tributario de México”.<sup>3</sup> Y además, del criterio que el Alto Tribunal adopte para clasificarlo como directo o indirecto.

Para demostrar nuestras hipótesis, utilizamos el método deductivo, pues procedimos lógicamente de lo universal a lo particular, es decir, de la teoría general de los impuestos al IETU.

En este sentido, en el primer capítulo de esta tesis, revisamos el concepto, los elementos esenciales y la clasificación de los impuestos, con énfasis en la distinción entre impuestos directos e indirectos. En el segundo, describimos el concepto de FT y los principales modelos de FT en la teoría y en la práctica, con acento en el FT-HR y en los de Europa del este, y comparamos los elementos esenciales de los ISR e IVA vigentes en México con los de dichos modelos. Y en el tercero, analizamos los elementos esenciales del IETU; su clasificación; su identidad con el IGIC de Fernando Sánchez Ugarte y el IRAP de Italia, con énfasis en el objeto del IETU, y la constitucionalidad de la Ley del IETU, según la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

---

<sup>3</sup> PEREZ DE ACHA, Luis Manuel, “Naturaleza jurídica del IETU”, *Puntos Finos*, año VIII, número 166, mayo de 2009, p. 47. En el mismo sentido, CALVO NICOLAU, Enrique, *Aspectos de posible inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Themis, México, 2008, p. 29.

## CAPITULO I. LOS IMPUESTOS

### 1.1. Concepto

El concepto de impuesto no es unívoco y ha sido objeto de debate continuo. Desde la perspectiva económica, cualquier costo establecido por el gobierno puede ser considerado como un impuesto, incluso los derechos (o las tasas) y las regulaciones.<sup>4</sup> Sin embargo, el concepto jurídico de impuesto es más limitado.<sup>5</sup>

En la primera etapa del derecho tributario –esto es, desde la constitución del Reino de Italia hasta principios del siglo XX–, los conceptos de impuesto y derecho (o tasa) se confunden y son considerados como sinónimos, debido en gran parte a la absorción del derecho tributario por la economía política y el derecho privado.<sup>6</sup>

Más adelante, se distingue entre las especies del tributo y se inicia la elaboración de una teoría general del derecho tributario. En 1937, se publican los primeros tratados generales de derecho financiero: las *Instituzioni di diritto finanziario* de Pugliese, las de Ingrosso, *Il rapporto giuridico d'imposta* de Giannini, y las primeras revistas especializadas en derecho financiero: la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* y la *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Un año después, ven la luz otras dos obras de importancia fundamental para la sistematización del derecho tributario:

---

<sup>4</sup> Por ejemplo, el Banco Mundial y PricewaterhouseCoopers definen el impuesto como algo que es pagado al gobierno; obligatorio; utilizado por la autoridad como parte de las finanzas públicas, y sin un retorno de valor directo para el contribuyente, WORLD BANK GROUP y PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Paying Taxes 2008*, World Bank Group-PricewaterhouseCoopers, s.l., 2008, p. 61.

<sup>5</sup> CHODOROW, Adam S., *Agricultural tithing and (flat) tax complexity*, Draft, SSRN-id1014967, s.l., 2006, nota al pie 171.

<sup>6</sup> BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, volumen I, traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo, p. 364. Para una exposición de las etapas metodológicas más destacables del derecho tributario, véase PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Derecho tributario*, tomo I, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, pp. 14-23, o GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “Concepto y contenido del derecho tributario”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 1-14.

los *Principii di diritto tributario* de Tesoro y las *Instituzioni di diritto tributario* de Giannini.<sup>7</sup>

Así las cosas, a partir de algunas de estas obras y de la doctrina contemporánea más autorizada y generalizada, mencionaremos algunas de las definiciones principales del concepto de impuesto, delimitaremos sus elementos esenciales y expondremos los diversos criterios para clasificar los impuestos.

### 1.1.1. Autores clásicos

#### 1.1.1.1. Benvenuto Griziotti

El maestro de la Escuela de Pavía define el impuesto “...diciendo que es una exacción coactiva sobre personas o entes que obtienen ventajas generales o particulares por formar parte del Estado, de la Sociedad y la economía nacional, y que pagan el tributo independientemente de la prestación de los servicios públicos especiales por parte del Estado”.<sup>8</sup> Y agrega que el impuesto nace “...sólo si se verifican las condiciones previstas en la ley como expresión de la capacidad contributiva”.<sup>9</sup>

Griziotti distingue el impuesto del derecho (o la tasa) y, de manera precaria, identifica las que actualmente son reconocidas como las características principales del impuesto: la coercitividad, la capacidad contributiva y el destino al gasto público. No obstante, todavía lo relaciona con la obtención de bienes y servicios públicos.<sup>10</sup>

El impuesto es, por consiguiente, en conclusión, una relación obligatoria personal de derecho público. Trae su origen de la pertenencia o subordinación política, económica o social al

<sup>7</sup> BERLIRI, *op. cit.*, pp. 373-374.

<sup>8</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Madrid, Reus, 1935, traducción por Enrique R. Mata, p. 220. De manera similar, EINAUDI, Luigi, *Principios de hacienda pública*, Aguilar, México, 1948, introducción de Manuel de Torres, traducción de Jaime Algarra y Miguel Paredes, p. 97.

<sup>9</sup> GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 234.

<sup>10</sup> En palabras de Einaudi, el impuesto “se paga para hacer frente a la parte indivisible del coste de las funciones que el ente público se ha arrogado”, EINAUDI, *op. cit.*, p. 91-92.

Estado. Tiene por causa jurídica y moral, conjuntamente, la participación del contribuyente en los beneficios generales o particulares derivados de la Sociedad, de la economía nacional y de la actividad del Estado. Es manifestación de la voluntad unilateral del Estado, pero la norma jurídica y política del impuesto se crea con el concurso indirecto de los mismos contribuyentes y se convalida merced a su aquiescencia o pacífica tolerancia, elemento indispensable para la eficaz aplicación de la norma por parte del Estado.<sup>11</sup>

#### 1.1.1.2. Mario Pugliese

Por su parte, Pugliese se centra de tal manera en la obligación tributaria que olvida definir propiamente un concepto de impuesto.<sup>12</sup> No obstante, creemos que es posible identificar tal concepto en las siguientes palabras:

En el impuesto la obligación tributaria dimana directamente de la ley y encuentra su causa genérica en las utilidades y servicios generales que el ciudadano obtiene de su pertenencia al consorcio social, y la causa específica en la capacidad contributiva que posee concretamente.<sup>13</sup>

Así, Pugliese se identifica con Griziotti al caracterizar al impuesto como la obligación de contribuir al gasto público que nace en virtud de la realización del supuesto normativo previsto en la ley como revelador de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

#### 1.1.1.3. Anchille Donato Giannini

A su vez, Giannini dice que “el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o

---

<sup>11</sup> GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 235.

<sup>12</sup> BERLIRI, *op. cit.*, p. 374.

<sup>13</sup> PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*, FCE, México, 1939, traducción de José Silva y notas de Alfonso Cortina, p. 31.

derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.<sup>14</sup>

Este autor considera que la reserva de ley y el destino al gasto público son los únicos elementos relevantes para la definición del concepto jurídico de impuesto. Si bien coincide con la ciencia de la Hacienda en que existen otros requisitos que deben concurrir en el impuesto –igualdad, proporcionalidad, certeza, etc. – y que éstos pueden constituir una directriz para el legislador, no estima que tengan valor alguno para el derecho,

...ya que el carácter jurídico de impuesto no podría negarse ni al más inicuo y antieconómico de los tributos, con tal de que estuviera fundado en la potestad de imperio del Estado y que su objeto fuera procurar a éste un ingreso.<sup>15</sup>

En contraposición a Griziotti y Pugliese, Giannini desvincula el impuesto de la obtención de bienes y servicios públicos (indivisibles), ya que, según él, tal vinculación es irrelevante para el concepto jurídico de impuesto, pues su individualización sólo requiere, como elemento mínimo y suficiente, que aquél se destine a procurar un ingreso al Estado.<sup>16</sup>

Si bien reconoce que tanto el impuesto como el derecho (o la tasa) son obligaciones *ex lege*, que nacen en virtud de la realización de los presupuestos de hecho previstos en

---

<sup>14</sup> GIANNINI, Anchille Donato, *Instituciones de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, p. 46. Al respecto, Berliri señala “...que no es exacto, a nuestro entender, limitar el concepto de impuesto a las prestaciones pecuniarias, ya que, como varias veces se ha dicho, en los impuestos que se satisfacen por el sistema de timbre no existe una prestación pecuniaria, sino una obligación de hacer que tiene por objeto la inutilización de un efecto timbrado. De otra parte, nos parece que el mismo término *prestación* es más bien inadecuado, ya que no destaca suficientemente el carácter obligatorio del impuesto; basta pensar que en la definición de GIANNINI queda comprendida también la tasa. Además, quizá sería preferible hablar de función, más bien que de fin, para evitar posibles equívocos entre la función del impuesto y la finalidad para la cual se establece, y que, como ya dijimos, y también reconoce el propio GIANNINI, puede ser por completo distinta de la de procurar un ingreso al ente público, como sucede, por ejemplo, con los derechos protectores. En fin, no siempre el impuesto se recauda por el ente público en virtud de su potestad de imperio; como vimos, las Cámaras de Comercio y las Universidades exigen tales impuestos sin tener una potestad de imperio, ya que no corresponde a tales entes establecer impuestos a su favor”, BERLIRI, *op. cit.*, pp. 374-375.

<sup>15</sup> GIANNINI, *op. cit.*, p. 47.

<sup>16</sup> *Ídem.*, p. 51.

la ley, y que ambos tienen por objeto la prestación de una suma de dinero, también sostiene que la naturaleza de los presupuestos es el elemento diferenciador entre ambas especies de tributos. En el impuesto, el presupuesto de hecho constituye una manifestación directa o indirecta de capacidad contributiva vinculada al sujeto pasivo, pero sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del Estado; en cambio, en el derecho (o la tasa), el supuesto normativo necesariamente está relacionado con el desenvolvimiento de una actividad estatal referida al sujeto pasivo.<sup>17</sup>

#### 1.1.1.4. Antonio Berliri

Berliri define el impuesto desde dos puntos de vista: el funcional y el formal. Conforme al primero, considera que el impuesto es la cuota individual de concurso a los gastos públicos, aunque también observa que a veces el legislador utiliza el impuesto para fines distintos a la financiación del gasto público que no ha logrado financiar mediante tasas o precios.<sup>18</sup>

Desde la perspectiva formal, Berliri identifica el impuesto y el derecho tributario con el delito y el derecho penal, pues sostiene que “...cualquier situación puede ser considerada por el legislador como idónea para legitimar la aplicación de un impuesto y, por tanto, cualquier hecho puede ser considerado como apto para generar una obligación tributaria...”.<sup>19</sup> Sin embargo, a diferencia del delito, estima que el presupuesto objetivo del tributo no puede definirse con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del mismo y, por ende, debe definirse como aquel hecho jurídico de cuya realización nace la obligación tributaria.<sup>20</sup>

No obstante, Berliri delimita los aspectos más típicos y característicos del impuesto, de una manera menos exacta, pero más descriptiva, en los términos siguientes:

---

<sup>17</sup> *Ídem.*, p. 52.

<sup>18</sup> BERLIRI, *op. cit.*, p. 333.

<sup>19</sup> *Ídem.*, p. 337.

<sup>20</sup> *Ídem.*, pp. 337-338.

...el impuesto es <<la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta en virtud de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta, a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un efecto timbrado y no constituye una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria>>.<sup>21</sup>

## 1.1.2. Doctrina contemporánea

### 1.1.2.1. Modelo de Código Tributario OEA/BID

El Modelo de Código Tributario no define el impuesto directamente, sino en dos partes: primero, dando un concepto de tributo, que es lo genérico; y luego, definiendo las distintas categorías de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales) en función de sus elementos específicos, es decir, prescindiendo de los elementos comunes mencionados ya, en forma genérica, en el concepto de tributo.

Partiendo de esta técnica, el concepto de impuesto presenta dificultades, ya que responde casi estrictamente a los elementos comunes: “Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.<sup>22</sup> De ahí que buena parte de la doctrina haya optado por una definición negativa o residual del impuesto, diciendo que es el tributo que no tiene característica especial alguna, o también que es el tributo que reúne las características de los derechos (o las tasas) y las contribuciones especiales.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> *Ídem.*, p. 341. De manera similar a Berliri, Micheli entiende el impuesto como la “...prestación coactiva, generalmente, pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido”, MICHELI, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, traducción y estudio preliminar de Julio Banaloché, p. 48.

<sup>22</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos María, GOMES DE SOUSA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón, *Reforma tributaria para América Latina III. Modelo de código tributario*, Unión Panamericana, Washington, 1967, p. 19.

<sup>23</sup> Por ejemplo, PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, *op. cit.*, p. 173.



No obstante, el Modelo considera que su elemento propio y de carácter positivo es la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Ésta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto.

Por tanto, lo define como sigue: “Art. 15. Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.<sup>24</sup>

#### 1.1.2.2. Sergio Francisco de la Garza

En el mismo sentido que el Modelo de Código Tributario OEA/BID, Garza considera 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”.<sup>25</sup>

#### 1.1.2.3. Juan Martín Queralt y otros

Martín Queralt y otros inician su análisis del concepto de impuesto con una crítica a la definición contenida en el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria (de España) – Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente–, pues consideran que tal definición atribuye al impuesto

---

<sup>24</sup> GIULIANI FONROUGE, GOMES DE SOUSA y VALDES COSTA, *op. cit.*, pp. 18-21. “Por razones obvias”, Valdés Costa adopta esta definición de impuesto, VALDES COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2001, p. 117.

<sup>25</sup> GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 2002, p. 377.

notas que no son privativas de aquél, sino comunes a todos los tributos, tales como la reserva de ley y la capacidad económica.<sup>26</sup>

Entonces, ¿qué es lo que distingue al impuesto de las demás especies tributarias? Según ellos,

*La nota diferencial del impuesto* hay que identificarla en el *elemento objetivo del hecho imponible*, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, *no aparece contemplada ninguna actividad administrativa*. Éste es el verdadero *quid* diferencial del impuesto. Esto es, en definitiva, lo que ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación.<sup>27</sup>

#### 1.1.2.4. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González

Pérez de Ayala y González coinciden con Martín Queralt y otros en que la reserva de ley, la ausencia de contraprestación y el destino al gasto público son notas comunes a todas las especies tributarias y necesarias para que pueda darse tal institución jurídica, por lo que “...sólo la gradación en la posesión de la cuarta nota o la adición o falta de un postrer requisito, pueden aportar un elemento definidor decisivo, que permita diferenciar nítidamente el impuesto de las restantes figuras tributarias”.<sup>28</sup>

Tal nota es que el hecho imponible sea revelador de capacidad contributiva porque, aun cuando es un elemento necesariamente presente en toda prestación tributaria –de diversa forma–, en el impuesto es el elemento necesario y suficiente.<sup>29</sup>

<sup>26</sup> MARTIN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LOPEZ, José Manuel, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2006, pp. 86-87. “Con mucho respeto por los teóricos, creemos –dice Villegas– que la mejor definición es la que proporciona la ley general española, cuyo art. 26 dispone que ‘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 bienes o la adquisición o gasto de la renta’”, VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 158.

<sup>27</sup> MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ, *op. cit.*, p. 87.

<sup>28</sup> PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, *op. cit.*, p. 173.

<sup>29</sup> *Ídem.*, p. 174.

Así, pues, puede afirmarse con toda propiedad, que la *coactividad (sic)*, que define el carácter de la prestación, la *capacidad contributiva*, que aporta el fundamento de la justicia distributiva, y la *cobertura del gasto público*, que marca el fin preponderante o exclusivo de los impuestos... son las notas que por sí mismas y en ausencia de cualquier otro elemento definen el impuesto y lo diferencian de figuras afines.<sup>30</sup>

### 1.1.3. Legislación mexicana

#### 1.1.3.1. Código Fiscal de la Federación (1938)

El artículo 2o. del CFF publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, definió los impuestos como 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.

#### 1.1.3.2. Código Fiscal de la Federación (1967)

El artículo 2o. del CFF publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, estableció que son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que la ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.

Garza critica esta definición "...porque es tan amplia, que se aplica al tributo, que es el género próximo del impuesto y no señala la diferencia específica".<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> *Ídem.*, p. 172. También GONZALEZ GARCIA, Eusebio, "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", *Ars Iuris*, número 18, 1998, p. 39.

<sup>31</sup> GARZA, *op. cit.*, p. 373.

### 1.1.3.3. Código Fiscal de la Federación (1981)

Originalmente, el artículo 2o., fracción I del CFF publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, dispuso que los “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 y III de este artículo”, esto es, distintas de aportaciones de seguridad social y derechos, respectivamente.

Sin embargo, mediante decreto publicado el 31 de diciembre de 1985, se adicionó un nuevo tipo de contribución: las contribuciones de mejora y, en consecuencia, se reformó el artículo 2o., fracción I *in fine* del CFF para aclarar que los impuestos son las contribuciones “distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo” y así es como continúa hasta nuestros días.

### 1.2. Elementos esenciales

En la realidad, existen muchos tipos de impuestos. No obstante, todos ellos –aunque diversos– responden a una estructura técnica esencial, que está constituida por un conjunto de elementos relacionados lógicamente de acuerdo con las características del impuesto de que se trate.<sup>32</sup>

La doctrina más autorizada y generalizada coincide en que los elementos constitutivos del impuesto son el hecho imponible, el sujeto activo y el sujeto pasivo. Algunos autores los llaman cualitativos, en virtud de que son los que acotan o definen el campo de aplicación de cada impuesto en particular.

Por su parte, junto a los elementos cualitativos del impuesto, existen otros elementos que la doctrina llama mesurables o cuantitativos, ya que buscan fijar los parámetros

---

<sup>32</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación técnica de los impuestos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 35-36.

para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto.<sup>33</sup> Éstos son, por una parte, la base y, por la otra, la tasa, la cuota o la tarifa.

### 1.2.1. Elementos cualitativos

#### 1.2.1.1. Objeto y hecho imponible

En México, muchos textos legales, jurisprudenciales y doctrinales confunden los términos “objeto” y “hecho imponible” al grado de considerarlos sinónimos.<sup>34</sup> Por ejemplo, Flores Zavala considera que el “...objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal... puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será objeto y sujeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación”.<sup>35</sup>

Sin embargo, la expresión “objeto del impuesto” no debe entenderse en sentido jurídico, sino económico, tal como desde los inicios del derecho tributario, en 1929, sostuvo Hensel.<sup>36</sup>

El “objeto del impuesto” es una expresión propia de la Hacienda Pública, que busca identificar al objeto que será afectado por la tributación.<sup>37</sup> Por su naturaleza

<sup>33</sup> SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, “Elementos constitutivos del tributo”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 169-170, aunque este autor subdivide la base en base imponible o tributaria, por una parte, y base liquidable, por la otra.

<sup>34</sup> Respecto de esta confusión en materia del impuesto sobre la renta, ver IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, *Estudio del concepto “estrictamente indispensable”, como principal requisito de las deducciones en el ISR y el IETU*, Colección Estudios Fiscales Académicos, No. 28, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 8-14.

<sup>35</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, Porrúa, México, 2001, p. 135. Según Garza, “el presupuesto objetivo [del hecho imponible], llamado en México en muchos textos legales como ‘el objeto’ del tributo[,] está representado por todos los elementos del presupuesto, eliminados sus elementos o aspectos subjetivos”, GARZA, *op. cit.*, p. 417.

<sup>36</sup> HENSEL, Albert, *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, p. 189. En el mismo sentido, aunque más recientemente, Mazz señala que el objeto de la relación jurídico tributaria “es la prestación misma de dar. El objeto del tributo, indica el fenómeno económico de asiento de éste... Del punto de vista jurídico, estos fenómenos económicos o bienes materiales sólo constituyen un elemento componente del conjunto de circunstancias que el legislador define abstractamente como presupuesto de la obligación tributaria y cuyo acaecimiento da lugar al nacimiento de ésta. El derecho tributario toma uno de esos fenómenos económicos y elabora el presupuesto de hecho... Elaborado el presupuesto de hecho y ocurrido en el mundo económico, surge la relación jurídico tributaria, cuyo objeto es la prestación”, MAZZ, Addy, *Curso de derecho financiero y finanzas*, Tomo 1, Volumen 2, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2007, pp. 267-268.

económica, es un concepto que sólo puede designarse con un lenguaje técnico y, en la mayoría de los casos, complejo: renta, valor agregado, etc.

Precisamente por esto, al plasmar el “objeto del impuesto” en una ley, es necesario utilizar un lenguaje comprensible para la generalidad y simplificar o sintetizar los conceptos hacendísticos, de tal manera que el supuesto previsto en la norma tributaria –“hecho imponible”– se acerque, en la medida de lo posible, a los motivos político-financieros del legislador, aun cuando, en ocasiones, no otorgue más que indicios del verdadero “objeto del impuesto”.

En este sentido, la vinculación entre el “objeto del impuesto” y la ley tributaria no convierte al primero en un concepto jurídico, sino que simplemente se trata de la realidad económica que el legislador busca encuadrar en un supuesto normativo, cuya actualización de lugar al nacimiento del impuesto.<sup>38</sup>

Así las cosas, consideramos más conveniente identificar el “objeto del impuesto” con la “materia imponible” que con el “hecho imponible”.<sup>39</sup> “La *materia imponible* es un hecho económico (en el sentido más amplio) que refleja o manifiesta la existencia de esos recursos económicos que hacen recaudatoriamente viable el tributo”,<sup>40</sup> y su valor debe ser la única magnitud técnicamente admisible para fijar la cuantía del impuesto.<sup>41</sup>

---

<sup>37</sup> En consecuencia, aclara Pugliese, “la expresión ‘objeto de la obligación tributaria’, no debe ser confundida con la habitualmente usada en la ciencia financiera de ‘objeto del tributo’, con la cual se entiende hablar de la riqueza o del valor sobre los cuales va a recaer el tributo”, PUGLIESE, *op. cit.*, p. 103.

<sup>38</sup> HENSEL, *op. cit.*, pp. 187-188.

<sup>39</sup> Al respecto, Pérez de Ayala indica que “la *materia imponible* suele identificarse por muchos autores –la mayoría– como el *objeto imponible* u *objeto del impuesto*. Esto es, emplean indistintamente, estos estudiosos, cualquiera de estas tres expresiones para designar aquellos recursos económicos a los que se *aplica* el impuesto, y en base a cuyo valor *se fija el importe* del mismo.”, PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 48.

<sup>40</sup> *Ídem.*, p. 38. En relación con la libertad del legislador para definir la política fiscal del país, diseñar los tributos y elegir el objeto de los impuestos, destacan las tesis siguientes del Poder Judicial de la Federación: Tesis aislada XLIX/2006 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, Marzo de 2006, p. 210, registro IUS: 175429, bajo el rubro y con el texto siguientes: “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento

“Llamamos hecho imponible al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia (realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El hecho imponible es, por así decirlo, el reflejo abstracto del concreto <<hecho de la realidad>>...”,<sup>42</sup> que el legislador transportó a las disposiciones fiscales convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico.<sup>43</sup>

Aun cuando no tiene una definición legal de “hecho imponible”, desde principios del siglo XX, México adoptó la doctrina más autorizada y generalizada al respecto, la cual sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria requiere de

“a) Una *ley*, o un proveído que tenga valor formal de ley, que vincule la existencia de un hecho determinado con el nacimiento de la obligación tributaria para el sujeto pasivo. b)

---

histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”. Tesis aislada 332 A del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Abril de 2002, p. 1272, registro IUS: 187208, bajo el rubro y con el texto siguientes: “IMPUESTOS. EXISTE DISCRECIONALIDAD LEGISLATIVA PARA DETERMINAR SU OBJETO, SIEMPRE Y CUANDO SEAN PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS. En cuanto a la elección del objeto de los impuestos, existe discrecionalidad absoluta a favor del legislador para decidir, desde un punto de vista político, cuáles son los supuestos de hecho o de derecho que, de realizarse, determinan la causación de un impuesto, eligiendo discrecionalmente las fuentes de riqueza con que se ha de cubrir el monto de las contribuciones. Esto es lo que se conoce como política fiscal, la cual corresponde al Congreso, ya sea el federal o el local respectivo. En este sentido, la condición y única limitante constitucional al legislador, consiste en que las contribuciones sean proporcionales y equitativas y no lleguen a ser exorbitantes y ruinosas según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Por tanto, el Estado, al establecer las contribuciones, grava la riqueza de los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios”.

<sup>41</sup> *Ídem.*, pp. 40-41.

<sup>42</sup> HENSEL, *op. cit.*, p. 154.

<sup>43</sup> SALINAS ARRAMBIDE, *op. cit.*, p. 162.

Un *hecho* previsto por la ley como generador, en condiciones objetivas y subjetivas dadas, de una obligación tributaria”.<sup>44</sup>

En esa línea, el artículo 31 del CFF de 1938 dispuso que el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal.

Consecuentemente, el Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que la obligación tributaria “...nace, de acuerdo con el Art. 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a la obligación tributaria para con el Fisco Federal; siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su *Derecho Financiero*”.<sup>45</sup>

Esta tesis continúa vigente en nuestro país, pues actualmente el artículo 6o., primer párrafo del CFF establece que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Como podemos observar, el concepto de “hecho imponible” se encuentra implícito en la disposición transcrita, ya que “las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las disposiciones fiscales” son precisamente los hechos imposables cuya realización genera la obligación tributaria.

---

<sup>44</sup> PUGLIESE, *op. cit.*, p. 135. En México se utilizan tanto la expresión “hecho imponible” como la otra “hecho generador”, aunque ésta parece tener un arraigo mayor, lo cual, según Garza, se debe a que fue incluida en la definición de impuesto contenida en el artículo 2o. del CFF de 1938, GARZA, *op. cit.*, p. 417.

<sup>45</sup> RTFF, Tesis 1937-1948, pp. 249-250, citada por GARZA, *op. cit.*, p. 546. En el prólogo de las *Instituciones de Derecho Financiero* de Mario Pugliese, Alfonso Cortina señala que “particularmente en México será útil la traducción [de este tratado] porque habrá de facilitar la exégesis de numerosos textos legislativos que se informan, en buena medida, en los estudios del autor”; el CFF de 1938 “...reconoce, sin duda alguna, estrechos antecedentes en el presente libro”, y existe una “...notoria influencia de las *Instituciones de Derecho Financiero* en la legislación positiva mexicana...”, PUGLIESE, *op. cit.*, pp. 11-12.



Al respecto, cabe aclarar que “en México, con el nombre de causación, y en España y Sud-América con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo”.<sup>46</sup>

#### 1.2.1.2. Sujetos

En cualquier relación tributaria intervienen dos sujetos: uno activo y el otro, pasivo.<sup>47</sup>

##### 1.2.1.2.1. Sujeto activo

El sujeto activo es el acreedor tributario,<sup>48</sup> es decir, “...aquel (*sic*) al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos”,<sup>49</sup> pues la relación jurídico-tributaria existe entre el titular del crédito tributario y el sujeto pasivo, no entre el titular de la potestad tributaria normativa y el sujeto pasivo ni entre éste y el destinatario de los rendimientos del tributo.

Su estudio “...consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria...”<sup>50</sup>

##### 1.2.1.2.2. Sujeto pasivo

Por otra parte, el “sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto”,<sup>51</sup> ya sea con motivo de relaciones personales o territoriales con los entes impositivos (nacionalidad, domicilio, residencia, etc.) o de forma indirecta, a

---

<sup>46</sup> GARZA, *op. cit.*, p. 546.

<sup>47</sup> FLORES ZAVALA, *op. cit.*, p. 69.

<sup>48</sup> HENSEL, *op. cit.*, p. 156.

<sup>49</sup> JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2001, p. 65.

<sup>50</sup> *Ídem*. Para un análisis sobre el concepto y las características de la potestad tributaria, y la administración tributaria como sujeto activo de la relación tributaria, ver HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, federalismo y globalización en México*, Tax, México, 2003, pp. 178-184 y 252-254, respectivamente.

<sup>51</sup> FLORES ZAVALA, *op. cit.*, p. 69.

través de otro elemento del hecho imponible (celebración de un negocio jurídico en territorio nacional, introducción de bienes en el tráfico, etc.).<sup>52</sup>

El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica en el derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.<sup>53</sup>

## 1.2.2. Elementos cuantitativos

### 1.2.2.1. Base

“Por base imponible entendemos aquella magnitud que debe aplicarse al hecho imponible para establecer la conexión entre éste y la consecuencia tributaria”.<sup>54</sup> Es la cantidad sobre la que se aplica la tasa o la tarifa o que, en su defecto, sirve como parámetro para determinar la tasa, la cuota o el rango de tarifa aplicable, y, en consecuencia, se liquida el impuesto.<sup>55</sup> “Por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”.<sup>56</sup>

Cuando la base del impuesto es el resultado de restar a los ingresos del periodo los costos del mismo periodo, la base puede determinarse conforme a los siguientes criterios:

---

<sup>52</sup> HENSEL, *op. cit.*, p. 156. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1938 estableció que el “sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”. El artículo 13 del Código de 1967 dispuso que el “sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”. Y el Código de 1981 no contiene una definición de sujeto pasivo.

<sup>53</sup> JARACH, *op. cit.*, p. 66.

<sup>54</sup> HENSEL, *op. cit.*, p. 158.

<sup>55</sup> VON EHEBERG, Karl Theodor, *Compendio de hacienda pública*, América, México, 1945, traducción de Federico Ruiz Koenig, p. 82.

<sup>56</sup> FLORES ZAVALA, *op. cit.*, p. 135.

- a) *Criterio del devengo de los ingresos.* Según el Diccionario de la Lengua Española,<sup>57</sup> devengar significa adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. En este sentido, los ingresos se obtienen en el momento en que nace el derecho a percibirlos en los términos de ley. “Es, pues, un criterio jurídico-positivo, definido, en cada caso, por la norma del Derecho vigente...”.<sup>58</sup>
- b) *Criterio de la exigibilidad del pago del ingreso.* A diferencia del criterio del devengo de los ingresos, conforme a este criterio, los ingresos se obtienen en “...el momento en el que *el pago* de los primeros [ingresos] *es exigible según contrato...*”.<sup>59</sup>
- c) *Criterio de caja (aplicado a los ingresos).* Según este criterio, la efectividad del cobro o la percepción del ingreso determinan el momento y, por tanto, el periodo al que se atribuyen los ingresos. En consecuencia, el costo de los bienes y los servicios cobrados también se imputan al periodo en el que los cobros se efectúan o los ingresos se perciben.
- d) *Criterio del devengo de los ingresos y de los costes.* Este criterio es una modalidad o ampliación del primero: el criterio del devengo de los ingresos. Se considera que los ingresos se obtienen en el momento en el que son exigibles conforme a la ley, aún cuando no lo sean en términos contractuales. “Por su parte, los costes se atribuyen al período en que se hayan adquirido los bienes y servicios que los originan, y aunque: *a)* dichos bienes y servicios no se hubieran empleado en la producción vendida del período; *b)* se hubiera pactado su pago aplazado”.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa Calpe, Madrid, 2001, 22ª Edición, palabra “devengar”.

<sup>58</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, pp. 111-116.

<sup>59</sup> *Ídem.*

<sup>60</sup> *Ídem.*

### 1.2.2.2. Tasa, cuota y tarifa

Respectivamente, la tasa (o alícuota), la cuota y la tarifa son el porcentaje, la cantidad o el conjunto de ambos que, aplicándose a la base o tomándola como parámetro, fijan el impuesto en cantidad líquida.

La tasa puede ser proporcional o progresiva. En el primer caso, la tasa se mantiene constante, a pesar de la dimensión de base se modifique; en el segundo, la tasa varía en relación con la extensión de la base.

La progresividad de la alícuota puede ser continua, según módulos calculados por el legislador o también por escalones, cuando la base imponible (*sic*) está sometida a la misma alícuota dentro de los límites de un determinado importe... que constituyen el escalón, de tal manera que la alícuota misma crece en los escalones sucesivos según los criterios establecidos por la ley. Finalmente, la alícuota es gradual cuando varía según los escalones o grados, pero en el ámbito de cada escalón se aplica en igual cuantía.<sup>61</sup>

Desde el punto de vista económico, existen dos nociones de tasa: la tasa promedio y la tasa marginal. La tasa promedio es el porcentaje del ingreso destinado a impuestos. Para calcular la tasa promedio, se dividen los impuestos pagados entre el ingreso. La tasa promedio también es conocida como tasa efectiva y como nivel o carga fiscal. Estos tres términos frecuentemente son usados como sinónimos y pueden referirse a un contribuyente, a un grupo de contribuyentes o a todos los contribuyentes. En contraste, la tasa marginal es el porcentaje que se aplica al último peso percibido. En la mayoría de los sistemas fiscales, la tasa marginal es mayor que la tasa promedio.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> MICHELI, *op. cit.*, pp. 227-228.

<sup>62</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 44-45.

### 1.3. Clasificación

Los impuestos pueden clasificarse de acuerdo con diversos criterios. “Tomando como pauta la modalidad del cobro; según la manera de hacer el reparto; conforme a sus relaciones de dependencia intrínsecas, o bien tomando en consideración otras características”.<sup>63</sup>

Según Giannini, “la distinción de los impuestos, llevada a cabo sobre esta base [el objeto], es la que tiene mayor importancia jurídica... aunque también son relevantes otras distinciones fundadas en criterios diversos al objeto...”.<sup>64</sup>

#### 1.3.1. Impuestos directos e indirectos

La doctrina coincide en que la clasificación más antigua, más conocida y más común es la de impuestos directos e indirectos.<sup>65</sup>

Con esta terminología se han propuesto diversas clasificaciones que utilizan distintos criterios como el económico de la traslación e incidencia, elementos de orden administrativo como la inscripción de los contribuyentes ante la administración, la situación estática o dinámica de la riqueza gravada y la forma de manifestarse la capacidad contributiva.<sup>66</sup>

Sin embargo, también está de acuerdo en que “...esta clasificación no es precisa y se presta a distintas interpretaciones”,<sup>67</sup> lo que “...hace pensar si no sería más prudente

<sup>63</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 83.

<sup>64</sup> GIANNINI, *op. cit.*, pp. 149-150.

<sup>65</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, pp. 83-84, y GIANNINI, *op. cit.*, p. 150.

<sup>66</sup> VALDES COSTA, *op. cit.*, pp. 124-125.

<sup>67</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 84. “El que los impuestos se dividan –y, diríamos, deban dividirse necesariamente– en impuestos directos e indirectos es una cosa absolutamente indiscutible y sobre la cual coinciden los estudiosos de la materia, tanto economistas como juristas; pero este acuerdo desaparece para dar lugar a las divergencias más profundas apenas se trata de delimitar los dos grupos y establecer el criterio con arreglo al cual se decidirá si un determinado impuesto debe calificarse como directo o indirecto”, BERLIRI, *op. cit.*, p. 389. “Una diversidad de opiniones tan grande depende, a nuestro entender, de la concurrencia simultánea de dos circunstancias, a saber: 1) de no haberse tenido muy en cuenta que el impuesto, como instituto jurídico, es

abandonar la distinción de los impuestos en directos e indirectos y sustituirla por otra, que toma como pauta sus conexiones íntimas”.<sup>68</sup> Además de que, según Garza, “esta clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante”.<sup>69</sup>

Nosotros revisaremos cuatro criterios para catalogar los impuestos en directos e indirectos: la incidencia del impuesto, el método de recaudación, el objeto del impuesto y la naturaleza del hecho jurídico. No obstante, reconocemos que “algunos autores, aún hoy, sostienen que tal distinción carece de fundamentación teórica, que su fundamento no es claro y que sólo se puede establecer mediante vía inductiva o empírica, en base a la práctica, qué impuestos son directos y cuáles indirectos en cada país”.<sup>70</sup>

---

una cosa netamente distinta del impuesto como fenómeno económico o financiero; 2) de no haber observado que la distinción de los impuestos en directos e indirectos no es una distinción meramente científica... sino que, por el contrario, es una distinción legal, toda vez que el legislador dicta normas distintas para una y otra categoría y liga determinados efectos al hecho de que un impuesto quede comprendido entre los directos o los indirectos. El estudioso, en consecuencia, no debe investigar cuál sería, a su entender, el criterio más oportuno para diferenciar las dos categorías, sino que debe buscar, en cambio, cuál es, en concreto, el criterio acogido por el legislador”, *Ídem.*, p. 390. “Por consiguiente, para proceder con un método rigurosamente lógico y evitar el peligro de confundir o mezclar entre sí elementos jurídicos y económicos, es necesario determinar, sucesivamente y de manera subordinada uno al otro, los tres puntos siguientes: 1) si el legislador ha precisado de forma expresa el criterio con arreglo al cual se deben distinguir los impuestos directos de los indirectos; 2) si la ley ha calificado algunos impuestos como directos y otros como indirectos, de manera que sea posible, o determinar a través de su examen el criterio según el cual el legislador ha procedido a una clasificación semejante, o, al menos, determinar cuáles son los diversos criterios conciliables con tales clasificaciones y cuáles son aquellos otros incompatibles con las mismas; 3) si los conceptos elaborados por los economistas han sido absorbidos en cuanto tales por la conciencia económico-social, o si, por el contrario, ésta los ha reelaborado de algún modo”, *Ídem.*, p. 392.

<sup>68</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 84. Valdés Costa menciona que “...esta clasificación ha originado importantes problemas de índole constitucional. En ese sentido es extraordinariamente significativa la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos, la que, en pocos años, atribuyó a los impuestos, a las herencias y a la renta, el carácter de impuestos indirecto y directo, sucesivamente. El caso se vio influido, indudablemente, por preocupaciones de política fiscal y las dificultades de su armonización con los textos constitucionales que limitan la competencia del congreso para la creación de impuestos directos, que fueron reservados por los Estados, al igual a como sucede en la Argentina con las provincias”, VALDES COSTA, *op. cit.*, p. 125.

<sup>69</sup> GARZA, *op. cit.*, p. 387. En el mismo sentido, Thomas ha dicho que la distinción entre impuestos directos e indirectos es, en el mundo de hoy, una distinción sin diferencias, citado en TITTLE, Martin B., “Foreign tax credit for VATs: Another arrow in the ETI/E-VAT quiver”, *Tax Notes International*, May 2003, p. 41.

<sup>70</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 215. De manera similar, GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho financiero*, Depalma, Buenos Aires, 2001, volumen I, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, p. 323.

### 1.3.1.1. Según la incidencia del impuesto

La clasificación de los impuestos en directos e indirectos, según la incidencia del impuesto, se originó en el siglo XIX y fue la “dominante y generalmente admitida hasta 1930, aunque todavía tiene algunos seguidores...”<sup>71</sup>

Según esta clasificación, son impuestos directos aquéllos que, por la naturaleza del objeto, no pueden trasladarse a un tercero y, por tanto, inciden en el sujeto pasivo del impuesto; y son indirectos, los que, por el mismo motivo, sí pueden trasladarse a un tercero –por ejemplo, un consumidor– y, en consecuencia, no inciden en el sujeto pasivo del impuesto.<sup>72</sup>

[De esta manera]...los primeros recaen directa y definitivamente (o deberían recaer, según la intención del legislador) sobre la persona obligada a satisfacerlos, en tanto que los segundos serían aquéllos en los que el obligado transfiere el gravamen (o debería poder transferirlo, aunque se reconozca que no siempre las cosas se desenvuelven conforme a las previsiones del legislador) sobre otras personas.<sup>73</sup>

No obstante, desde el punto de vista económico, es notoriamente imposible probar que los impuestos no son trasladados a terceros y que, por ende, inciden en el sujeto pasivo, ya que en todo caso la incidencia depende de las condiciones del mercado a las que se enfrenta el contribuyente.<sup>74</sup>

<sup>71</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 219.

<sup>72</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 84; BERLIRI, *op. cit.*, p. 390, y PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 219. Según Bettinger Barrios, “el término incidencia se aplica al patrón de reducción de los ingresos reales. Algunos impuestos, a menudo llamados directos, disminuyen los ingresos reales de las personas que los pagan; esto puede ser cierto en gran medida para el impuesto sobre la renta. Otros tributos pueden ser transferidos de unas personas a otras, reduciendo los ingresos reales de estas últimas, más que de las primeras. Un impuesto sobre el consumo al menudeo puede ser transferido del detallista que lo paga al Estado, al consumidor que compra los bienes. A los impuestos que se considera se transfieren de este modo, se les denomina indirectos”, BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Aspectos de política fiscal*, Tax, México, 2002, p. 33.

<sup>73</sup> GIANNINI, *op. cit.*, p. 150.

<sup>74</sup> AVI-YONAH, Reuven, “¿Un IVA acreditable?”, *Ars Iuris*, número 37, 2007, pp. 45-46, traducción de Jorge Eduardo Correa Cervera.

Por ejemplo, en el caso del ISR corporativo, los economistas discrepan en cuanto a la verdadera identidad de los sujetos incididos: ¿los accionistas por medio de menores retornos de inversión? ¿los consumidores a través de mayores precios? ¿los trabajadores mediante menores salarios? ¿o todos ellos?<sup>75</sup> “De hecho –dice Avi-Yonah–, no considero que exista una diferencia demostrable entre la incidencia de un IVA y la de un impuesto sobre la renta empresarial. Si la hubiese, los contribuyentes en todo el mundo no gastarían tantos recursos intentando evadirlos”.<sup>76</sup>

Así las cosas, hoy es necesario reconducir el criterio de clasificación para referirnos a la traslación jurídica del impuesto y no a su traslación económica e incidencia, de tal manera que los impuestos se clasifiquen en

...directos, cuando el método seguido por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forma parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídico-tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor... [y en] indirectos aquéllos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo para obtener de otra persona que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.<sup>77</sup>

<sup>75</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 58. Según el Departamento del Tesoro, la incidencia de un ISR corporativo depende de las características del sistema fiscal, el destino específico de la recaudación del ISR, la manera en la que los actores económicos responden a la variación de los precios, el marco temporal del análisis, y las características de la economía, U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, “Chapter II: Replacing business income taxes with a business activities tax”, *Approaches to improve the competitiveness of the U.S. business tax system for the 21<sup>st</sup> century*, Office of Tax Policy, s.l., December 20, 2007, p. 30.

<sup>76</sup> AVI-YONAH, *op. cit.*, pp. 45-46. En el mismo sentido, Tittle señala que hoy en día la traslación y la no-traslación no se entienden como características propias de impuestos diversos, sino como extremos de un continuo en el que todos los impuestos se mueven en atención a las circunstancias del mercado, TITTLE, *op. cit.*, p. 39. Igualmente, Moore concluye que hoy en día no existe una respuesta concluyente a la pregunta sobre si el ISR corporativo es trasladado o si, de hecho, es soportado por la empresa y sus accionistas, citado en *Ídem*.

<sup>77</sup> CORTES DOMINGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, Madrid, Tecnos, 1970, p. 214. En relación con el concepto de incidencia de los impuestos y su valoración jurídica y económica, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó la tesis aislada LXXXVI/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Julio de 2004, p. 196, registro IUS: 181124, bajo el rubro y con el texto siguientes: “INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA. La incidencia es un fenómeno de tipo económico causado por el proceso de traslación de los impuestos, conforme al cual, desde un punto de vista económico y financiero, no



### 1.3.1.2. Según el método de recaudación

Según el método de recaudación, son impuestos directos (catastrados o de matrícula) aquéllos recaudados de personas matriculadas, ya sea en virtud de su profesión, oficio o industria, en su carácter de propietarios de inmuebles o por cualquier otro motivo; e indirectos (tarifados o de tarifa), los que no requieren de la inscripción del contribuyente en listas o catastros.<sup>78</sup>

Esta clasificación procede de finales del siglo XVIII y responde al régimen fiscal vigente en los países de Europa Occidental hasta los primeros años del siglo XIX, donde existían tres impuestos –llamados las “tres viejas”– que se recaudaban de personas matriculadas: la contribución territorial rústica, que gravaba las fincas agrarias o sus rendimientos; la contribución territorial urbana, que gravaba los productos de las fincas urbanas, y la contribución industrial, “que tenía un carácter

---

jurídico, se identifica a quien (*sic*) pagará materialmente y soportará el impacto del tributo. Dicho fenómeno se presenta mediante un aumento en los costos de operación del contribuyente, quien, por ese conducto, pretende trasladar la carga del impuesto a los consumidores como parte del precio; sin embargo, esta situación no siempre se presenta y para advertirla, es necesario analizar cada operación. Si los afectados por el traslado del impuesto son también contribuyentes del mismo, podrán acreditarlo y trasladarlo a su vez a otros sujetos mediante la misma mecánica del incremento de precios. Pero cuando la operación culmina en un sujeto no causante del impuesto o exento, éste deberá aceptar el traslado como parte del precio pagado por el bien o servicio relativo. Para comprender dicho fenómeno económico, es necesario tener presentes los significados de los diversos conceptos de: percusión, traslación, incidencia e impacto fiscal. La percusión, identifica el momento y la persona quien, por disposición de la ley, debe pagar la contribución e ingresarla a la hacienda pública, o sea, identifica al ‘contribuyente de derecho’, la percusión es el punto donde la ley impone la exacción. La traslación del impuesto es el fenómeno por el cual un ‘contribuyente de derecho’ percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución. La incidencia, también llamada repercusión, se presenta cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro, fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido debe considerar el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido, es el lugar donde descansa el impuesto, desde el punto de vista económico. Sin embargo, aun cuando es frecuente que el sujeto incidido sea el consumidor final, esto no es la regla general, pues puede acontecer que en la determinación de los precios de las operaciones, el sujeto percutido o contribuyente de derecho, decida no trasladar la carga del impuesto y absorberla para no ver mermadas sus utilidades por el descenso de las ventas (principio económico de la elasticidad de la demanda). El impacto fiscal, es el efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo de la contribución sobre quien recaerá la obligación tributaria de pagar el tributo e ingresarlo a la hacienda pública. No debe confundirse el impacto fiscal con la identificación de quien materialmente desembolsa o paga efectivamente el impuesto desde el punto de vista económico (incidencia), pues conforme a este concepto, sólo será causante de la contribución la persona sobre quien recaiga la obligación jurídico normativa de tributación impuesta por la ley; la problemática económica sobre quién es la persona que eventual y casuísticamente pagará el impuesto con afectación patrimonial directa en cada operación concreta en los tributos con incidencia, no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía”.

<sup>78</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, pp. 84-85, y BERLIRI, *op. cit.*, p. 389. En opinión de Pérez de Ayala, éste es el criterio más clásico para clasificar a los impuestos en directos e indirectos, PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 215.

híbrido, ya que en parte tenía naturaleza de impuesto, gravando la renta potencial, presunta o futura que pudiera producirse, y en parte era una especie de derecho o canon que se cobraba para poder ejercer una actividad (comercial o industrial)”.<sup>79</sup>

En esa época, los demás impuestos –fundamentalmente, los de aduanas– no requerían la inscripción de los contribuyentes en listas o catastros, por lo que la clasificación “...tenía efectividad, [ya que] se comprobaba empíricamente un criterio diferenciador”.<sup>80</sup>

No obstante, el desarrollo de los países dejó atrás esta clasificación y hoy prácticamente no tiene aplicación,<sup>81</sup> de tal manera que “la institución de la inscripción en la lista cobratoria no puede ser, pues, considerada como elemento formal diferenciador para la clasificación de los impuestos directos o indirectos”.<sup>82</sup>

### 1.3.1.3. Según el objeto del impuesto

El objeto del impuesto es el criterio generalmente aceptado para clasificar los impuestos en directos e indirectos.<sup>83</sup> Tiene su origen en la Hacienda Pública –en

<sup>79</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 216. Giannini comenta que la existencia de la matrícula respondía a que los impuestos directos gravaban cosas o situaciones duraderas que daban lugar a obligaciones periódicas, mientras que los indirectos se ligaban a acontecimientos pasajeros que, al producirse, daban origen a obligaciones tributarias distintas y aisladas, GIANNINI, *op. cit.*, p. 150.

<sup>80</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 215.

<sup>81</sup> *Ídem.*, p. 216.

<sup>82</sup> MICHELI, *op. cit.*, p. 52.

<sup>83</sup> GIANNINI, *op. cit.*, p. 150 y PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 221. Éste es el criterio del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como consta en la tesis aislada IX/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, p. 7, registro IUS: 178938, bajo el rubro y con el texto, en lo conducente, siguientes: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen...”.

Neumark, según Pérez de Ayala— y se basa en las “...distintas manifestaciones de capacidad contributiva: una inmediata o directa, la otra indirecta o mediata, manifestándose así a través de la realización de ciertos actos típicos (negocios jurídicos o hechos jurídicamente relevantes, como la muerte)”.<sup>84</sup>

Conforme a este criterio, son impuestos directos aquéllos que gravan las manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva, tales como la renta o el patrimonio; e indirectos, los que gravan manifestaciones mediatas de tal capacidad, tales como el consumo.<sup>85</sup>

La manera más sencilla de entender las diferencias entre los objetos renta y consumo es definir y comprender el concepto económico de renta. En su sentido amplio, la renta es el valor de los recursos que un individuo adquiere y puede disponer durante un periodo de tiempo. Incluye tanto las rentas regulares (salarios, honorarios, rentas, etc.) como las irregulares o extraordinarias (incrementos de patrimonio: plusvalías y adición de nuevos bienes).<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> MICHELI, *op. cit.*, p. 50.

<sup>85</sup> En este sentido, PUGLIESE, *op. cit.*, pp. 31-32, GIANNINI, *op. cit.*, p. 150, BERLIRI, *op. cit.*, pp. 389-390, VALDES COSTA, *op. cit.*, p. 131, y VILLEGAS, *op. cit.*, pp. 162-163. En palabras de Pérez de Ayala, la clasificación basada en la naturaleza de la materia imponible del impuesto distingue “...entre *impuestos* cuya *materia imponible está constituida por hechos que son integrantes en sí mismos de la capacidad económica de contribuir* del sujeto gravado con el impuesto. Y, de otra parte, los *impuestos* cuya *materia imponible no está constituida por hechos integrantes*, constitutivos, *de la capacidad económica de contribuir* del sujeto gravado, sino que son manifestaciones o hechos relacionados con esa capacidad. Los primeros son impuestos directos y los segundos los impuestos indirectos”, PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 221.

<sup>86</sup> Al respecto, Koller Lucio ha concluido lo siguiente: “A diferencia de cómo ocurre en el Impuesto sobre la Renta, es común que en los impuestos indirectos el elemento esencial de la contribución llamado ‘objeto’ represente además la base gravable, es decir, en estos casos ese objeto lleva inherente una capacidad contributiva que solamente falta cuantificar: los elementos esenciales de la contribución ‘objeto’ y ‘base gravable’ son los aspectos cualitativo y cuantitativo del hecho imponible, respectivamente; en el Impuesto sobre la Renta, en cambio la realización del elemento esencial de la contribución llamado ‘objeto’ —la obtención de ingresos— no lleva inherente la base gravable de una manera per se, aun cuando la base gravable deriva en parte de esa obtención de ingresos. Otra diferencia usual es que, en el Impuesto sobre la Renta, el fisco participa de la manifestación objetiva de riqueza (la utilidad), mientras que en los impuestos indirectos, el fisco no toma una participación directa de la manifestación objetiva de riqueza (el inmueble o automóvil gravado, el precio pagado, o la nómina erogada), sino que participa del patrimonio que soporta esa situación o movimiento de riqueza, el cual se presume, pero no se cuantifica. Esto significa que la medición de capacidad contributiva es directa en el Impuesto sobre la Renta e indirecta en los impuestos indirectos. Es en razón de lo anterior que un impuesto cedular a los ingresos, es, por naturaleza, un impuesto indirecto”, KOLLER LUCIO, Carl, “Definición de un sistema fiscal competitivo: La uniformidad, la certeza y la versatilidad, valores de un sistema tributario competitivo”, SCAPACHINI N., Manuel C. (coord.), *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Themis, México, 2007, pp. 38-39.

Conceptualmente, un individuo puede ejercer dos opciones con su renta: consumirla o ahorrarla. Esta relación teórica entre renta, consumo y ahorro permiten establecer la razón siguiente: renta es igual a consumo más ahorro<sup>87</sup> o, en otras palabras, es igual a consumo más inversión, ya que en el tiempo todo acto de inversión se retrotrae a un acto de ahorro.

En este sentido, el objeto de cualquier impuesto que permita la deducción de las inversiones como si fueran un gasto –esto es, al 100% en el año de adquisición– será el consumo, ya que tal deducción es equivalente a exentar el ingreso derivado de tales deducciones, pues, en ambos casos, las inversiones se excluyen de la base imponible.<sup>88</sup>

Con base en esto, el *Informe Meade* concluye que

...hay un importante argumento para tomar como criterio base de tributación sobre una persona, su consumo. La más fuerte razón que puede darse para ello es que así se hace tributar únicamente a cada contribuyente sobre los recursos de la comunidad de los que él hace uso para su propio consumo en cada momento del tiempo. En cambio, si él ahorra en lugar de consumir, lo que está haciendo es aportar recursos a la actividad productiva común; mientras que si desahorra (*sic*), él está tomando para sí recursos del producto común, además de la proporción que le correspondería por su aportación a él en el año de que se trata.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> BICKLEY, James M., *Flat tax: An overview of the Hall-Rabushka proposal*, CRS98-529, Congressional Research Service, Washington, 1 February 2008, p. 5. Según Calderón Medina, “de la anterior fórmula se desprende el vínculo entre renta y consumo, entendida la primera no sólo como lo que se consumió en un periodo, sino también por lo que se pudo haber consumido en un periodo con recursos provenientes del patrimonio económico y que se optó por no hacerlo, permaneciendo ese importe en el patrimonio económico de la persona bajo la figura de una reinversión o de una partida destinada al consumo en periodos futuros”, CALDERON MEDINA, David, “Renta, consumo e impuesto empresarial a tasa única”, *Puntos Finos*, año VII, número 145, marzo de 2008, 1ª quincena, p. 26.

<sup>88</sup> SLEMROD, Joel, “Deconstructing the income tax”, *The American Economic Review*, Vol. 87, No. 2, Papers and Proceedings of the Hundred and Fourth Annual Meeting of the American Economic Association, May 1997, pp. 151-155; CHODOROW, *op. cit.*, p. 36 y nota al pie 176, y HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 132.

<sup>89</sup> *Informe Meade*, Instituto de Estudios Fiscales (Inglaterra), Londres, 1978, p. 33, citado por PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 84. En el mismo sentido, HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 61-62. Además, Márquez Cristerna ha enunciado las siguientes ventajas: “a) Los impuestos indirectos tienen carácter territorial. En economías globales en donde hay un constante movimiento de recursos de un país a otro, siendo las operaciones transnacionales cada vez más frecuentes, un impuesto indirecto que por definición es territorial, resulta más

### 1.3.1.3.1. Tipos de impuestos sobre la renta

La OCDE clasifica los ISR en impuestos globales (*comprehensive income tax*), duales (*dual income tax*), semi-duales (*semi-dual income tax*) y proporcionales (*flat tax*).<sup>90</sup>

Los impuestos globales gravan todos o la mayoría de los ingresos netos (ingresos menos deducciones) a la misma tasa. Esto implica que los salarios y los ingresos pasivos son gravados a la misma tasa, normalmente progresiva, y que el valor de las deducciones incrementa con los ingresos.<sup>91</sup>

Los impuestos duales aplican una tasa proporcional sobre todos los ingresos netos y además tasas progresivas a los ingresos brutos de salarios y pensiones, ya gravados como parte de los ingresos netos. Esto implica que las rentas de trabajo son gravadas a tasas mayores que las rentas de capital y que el valor de las deducciones es independiente del nivel de ingresos.<sup>92</sup>

---

eficiente en su aplicación puesto que grava las transacciones económicas ocurridas dentro de un territorio, evitando problemas de residencia o fuente de riqueza, como ocurre en los impuestos directos. b) Los impuestos indirectos generalmente gravan los movimientos de recursos o de riqueza, mientras que los impuestos directos normalmente afectan la generación de riqueza. Por ese motivo, los impuestos indirectos permiten anticipar el gravamen al causarse al momento en que los recursos se transfieren, y no hasta el momento en que la aplicación de los mismos se traduce en un incremento al patrimonio de los sujetos. c) Los impuestos indirectos fundamentalmente afectan al consumidor final, mientras que los directos afectan a todos los eslabones de una cadena productiva”, MARQUEZ CRISTERNA, Oscar, “Las reformas fiscales que México requiere”, SCAPACHINI N., Manuel C. (coord.), *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Themis, México, 2007, p. 25.

<sup>90</sup> VVAA, *Fundamental reform of personal income tax*, OECD Tax Policy Studies No. 13, OCDE, Paris, 2006, pp. 71-72.

<sup>91</sup> De acuerdo con Tanzi, este concepto fue desarrollado en una época en la que la mayoría de los individuos obtenían ingresos exclusivamente de una fuente nacional y la mayoría de las empresas sólo operaban en una jurisdicción, y se convirtió en un principio rector para la imposición sobre la renta en los países anglosajones. Un impuesto global requiere la suma de todos los ingresos que un individuo percibe cualquiera que sea la fuente de donde proceden (salarios, intereses, dividendos, utilidades, ganancias de capital, premios, pensiones), y, luego, la aplicación de una tarifa que no distinga entre sus componentes, TANZI, Vito, *Taxation in an integrating world*, The Brookings Institution, Washington, 1995, p. 135.

<sup>92</sup> Al respecto, Ríos Granados señala que “el impuesto que grava la renta de las personas físicas debe tener un tratamiento diferente para los ingresos que provengan del capital y del trabajo”, RÍOS GRANADOS, *op. cit.*, p. 88, nota al pie 185.

Los impuestos semi-duales utilizan tasas nominales distintas para los diversos tipos de ingreso, normalmente gravando los ingresos pasivos a tasas bajas y proporcionales y los demás ingresos a tasas altas y progresivas.

Los impuestos proporcionales aplican una tasa proporcional a todos los ingresos netos (sueldos, ingresos pasivos y otros ingresos menos deducciones). Esto implica que las rentas de trabajo y las de capital son gravadas de la misma manera y que el valor de las deducciones es independiente del nivel de ingresos.

En la práctica, ningún miembro de la OCDE ha implementado en su totalidad un impuesto global, dual o proporcional. Todos los miembros de la OCDE otorgan un tratamiento especial a algunos tipos de ingreso (por ejemplo, la previsión social) y muchos países sólo establecen contribuciones de seguridad social sobre ciertos tipos de ingreso (principalmente, rentas de trabajo). En otras palabras, la mayoría de los países tienen impuestos “semi-globales”, “semi-duales” o “semi-proporcionales”, aun cuando esta distinción no es perfecta.

#### 1.3.1.3.2. Tipos de impuestos al consumo

Un impuesto al consumo puede tomar muchas formas, con diferencias basadas en gran medida en las diversas maneras de medir el consumo.<sup>93</sup> En cualquier caso, se compone por un impuesto sobre las rentas del trabajo, un impuesto sobre las utilidades económicas y un impuesto sobre el capital existente al momento de su entrada en vigor.<sup>94</sup>

Normalmente, los impuestos al consumo permiten reducir la dependencia de las finanzas públicas, en los impuestos al ingreso; “...además, lo[s] complementan al alcanzar a grupos de personas no sujetos al tributo sobre el ingreso, así como a

---

<sup>93</sup> Según la OCDE, los impuestos al consumo se clasifican principalmente en impuestos al consumo generales, los cuales gravan una amplia gama de bienes y servicios, e impuestos sobre bienes y servicios específicos, tales como el impuesto especial sobre combustibles, tabaco y alcohol o el impuesto de importación. VVAA, “Consumption taxes: the way of the future?”, *OECD Policy Brief*, OCDE, Paris, October 2007, p. 2.

<sup>94</sup> BICKLEY, *op. cit.*, pp. 5-7.

recursos que escapan de dicha contribución, pues gravan ahorros previamente acumulados en tanto son gastados...”.<sup>95</sup> Esta característica da lugar a que los impuestos al consumo sean conocidos como impuestos de base amplia.

Por otra parte, los impuestos al consumo también son un instrumento importante de política monetaria, ya que, a diferencia de los impuestos al ingreso, “...sus efectos contraccionistas son mayores que los... [de éstos], pues proporcionan un incentivo directo para reducir el consumo, cosa que no...”<sup>96</sup> logran los impuestos al ingreso.

Ahora bien, de acuerdo con Bickley, los impuestos al consumo más importantes son el impuesto a las ventas minoristas (*retail sales tax*), el IVA (*value-added tax*) y el impuesto sobre el ingreso consumido (*consumed-income tax*).

Un impuesto a las ventas minoristas es un impuesto al consumo recaudado únicamente al nivel minorista por los vendedores. Es igual a un porcentaje fijo del precio minorista de los bienes y servicios gravados, el cual recaudan los vendedores minoristas y enteran al gobierno. Se utilizan virtualmente en todos los estados de Estados Unidos y están reservados a los gobiernos locales y estatales.<sup>97</sup>

Un IVA es, a decir de Weisbach, un método complicado para recaudar un impuesto a las ventas minoristas.<sup>98</sup> Grava en cada etapa de la producción el valor agregado del contribuyente: la diferencia entre sus ventas y sus insumos. O, en otras palabras, el

---

<sup>95</sup> CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, “Imposición al consumo”, RIOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, 2007, p. 327.

<sup>96</sup> *Ídem*.

<sup>97</sup> Al respecto, Gutiérrez García señala que “el impuesto a las ventas ha sido desechado en la mayoría de los países, ya que su efecto en ‘cascada’ incide de manera importante en el precio que paga el consumidor final por los bienes y servicios que adquiere ya que se grava con la tasa del impuesto cada una de las etapas del proceso de producción y distribución hasta que el bien llega al consumidor final...”, GUTIERREZ GARCIA, Manuel, “Impuesto al valor agregado”, SCAPACHINI N., Manuel C. (coord.), *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Themis, México, 2007, p. 172.

<sup>98</sup> Citado por CHODOROW, *op. cit.*, nota al pie 178. De manera similar, Tanzi señala que un IVA y un impuesto a las ventas minoristas a la misma tasa, sin tomar en cuenta los temas administrativos, de cumplimiento y de transición, son económicamente equivalentes, TANZI, *op. cit.*, p. 143. Para una comparación entre el impuesto a las ventas minoristas y el IVA, ver SCHENK, Alan (reporter), “Introduction”, *Value added tax, A model statute and commentary, A report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxation*, American Bar Association, Washington, 1989, pp. 2-9.

valor que un contribuyente añade a un bien o servicio mediante la aplicación de sus factores de producción (tierra, trabajo, capital y habilidad empresarial).<sup>99</sup> Es un impuesto ampliamente utilizado en Europa y Latinoamérica.<sup>100</sup>

Los tres métodos alternativos para calcular el IVA son el método de crédito (*credit method*), el de sustracción o resta (*subtraction method*) y el de adición o suma (*addition method*).<sup>101</sup>

Conforme al método de crédito (*credit method*), el contribuyente calcula el IVA en tres pasos: 1) Multiplica sus ventas por la tasa y obtiene el IVA trasladado; 2) Multiplica el costo de sus insumos gravados por la tasa y obtiene el IVA acreditable, y 3) Disminuye el IVA acreditable del IVA trasladado y entera la diferencia al gobierno.

<sup>99</sup> Esta expresión, “factores de producción”, tiene un significado particular para los economistas. El trabajo son todos los empleados del contribuyente. La tierra son todos los recursos naturales, incluso terrenos, aguas y minerales. El capital es cualquier cosa utilizada en el proceso de producción, que haya sido hecha por el hombre. Y la habilidad empresarial es quien toma las decisiones del contribuyente.

<sup>100</sup> Resulta interesante echar un vistazo al rol que el IVA ha jugado en el desarrollo de la imposición al consumo durante los últimos 40 años. En 1965, la mayoría de los impuestos al consumo en la OCDE eran impuesto a las ventas minoristas (sólo tres países tenían un IVA), pero ahora 29 de los 30 miembros de la OCDE tienen un IVA y, a nivel mundial, más de 140 países, VVAA, *Consumption taxes...* p. 3, y U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *op. cit.*, p. 37. Según Jaso Ceja, “el IVA ha estado vigente en algunos países latinoamericanos desde los años sesenta, pero también hay casos en los que el IVA ha sido implantado más recientemente, como en Colombia (1999)”, JASO CEJA, Horacio Iván, “El impuesto al valor agregado: una vista a Latinoamérica”, *Puntos Finos*, año VII, número 150, mayo de 2008, 1ª quincena, p. 24.

<sup>101</sup> No obstante, Ruppe señala que la estimación del valor agregado puede realizarse a través de dos métodos: el aditivo y el sustractiva, y que éste incluye a su vez los siguientes procedimientos: el método de deducción de la cifra previa (esto es, propiamente, el método de sustracción) y el método de deducción del impuesto anterior (esto es, el método de crédito), RUPPE, Hans Georg, “Ponencia general”, *Cahiers de droit fiscal international*, Asociación Fiscal Internacional, XXXVII Congr s International de Droit Financier et Fiscal, Venise 1983, Volumen LXXVIIIb: Problemas internacionales en los impuestos generales sobre las ventas de bienes y servicios, Kluwer, Rotterdam, 1983, p. 153. Éste es el criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como consta en la jurisprudencia 60/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena  poca, Tomo XXX, Julio de 2009, p. 392, registro IUS: 166765, bajo el rubro y con el texto, en lo conducente, siguientes: “VALOR AGREGADO. INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO TRATÁNDOSE DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS. El valor agregado es aquel que un productor o un prestador de servicios añade a los insumos de su actividad, antes de colocar en el mercado el nuevo o mejorado producto o servicio. Consecuentemente, una imposición sobre el valor agregado puede atender a la adición del valor monetario de los factores que el contribuyente incorpora al producto o servicio, o bien, a la sustracción que se efectúe del valor del producto final, en la medida del valor de los insumos. En México, el método utilizado para la determinación del gravamen es del segundo tipo, considerando que los causantes aplican la tasa al valor total de los actos o actividades que llevan a cabo y, al monto así determinado, le sustraen la cantidad que corresponde al impuesto acreditable, -es decir la que resulta de aplicar la tasa al valor total de los insumos utilizados-, enterando al fisco la diferencia. En la práctica, la tasa del impuesto al valor agregado es aplicada por separado a los componentes del valor agregado -por un lado, al valor de los actos o actividades realizados por el causante y, por el otro, a través del impuesto acreditable, al valor de los insumos-, siendo el caso que el fisco percibe la diferencia entre ambos montos. En estas circunstancias, se aprecia que el método utilizado en el país para determinar el valor agregado vincula necesariamente al gravamen con la transacción y, por ende, con la cantidad total entregada al proveedor de bienes o servicios...”.



Este método tiene una modalidad conocida como método de crédito en comprobante (*credit-invoice method*) o sistema de crédito/débito,<sup>102</sup> que requiere que el contribuyente traslade el IVA de manera expresa y por separado en todos sus comprobantes de ventas y que calcule el IVA acreditable sumando el IVA que le haya sido trasladado de manera expresa y por separado en todos los comprobantes de sus compras.<sup>103</sup>

Con arreglo al método de sustracción o resta (*subtraction method*), el contribuyente calcula el valor agregado disminuyendo de sus ventas, el costo de sus insumos gravados. Después, determina el IVA multiplicando el valor agregado por la tasa.<sup>104</sup>

De acuerdo con el método de adición o suma (*addition method*), el contribuyente determina el IVA como sigue: 1) Suma los pagos por insumos exentos, tales como salarios, intereses y dividendos, y 2) Multiplica el resultado (valor agregado) por la tasa.<sup>105</sup> Según Pérez de Ayala, éste es el método más puro, aunque también el menos práctico y el más difícil de calcular, ya que varias de las partidas a sumar sólo pueden calcularse al término del ejercicio, además de que requiere que las empresas lleven una contabilidad cuidadosa y documentada.<sup>106</sup>

Un impuesto sobre el ingreso consumido tendría una base que incluyese todas las fuentes de ingreso, pero permitiese deducir el ahorro. Esta base resultaría en un

---

<sup>102</sup> JASO CEJA, *op. cit.*, p. 24.

<sup>103</sup> Desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en 1980, México adoptó este método, SOTO CORTIZO, J., "Ponencia nacional: México", *Cahiers de droit fiscal international*, Asociación Fiscal Internacional, XXXVII Congr s International de Droit Financier et Fiscal, Venise 1983, Volumen LXXVIIIb: Problemas internacionales en los impuestos generales sobre las ventas de bienes y servicios, Kluwer, Rotterdam, 1983, p. 502.

<sup>104</sup> El IVA de Japón emplea este método parcialmente, U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *op. cit.*, p. 20, nota al pie 17.

<sup>105</sup> "Este [método] equivale a [gravar] los pagos realizados a los factores de producción que se empleen para obtenerlo. Por tanto, el valor añadido de una empresa vendrá dado por la suma de las cantidades que abone por concepto de sueldos y salarios, intereses y rentas, así como por el beneficio que obtenga la propia empresa. Estos pagos reflejan la actividad de los obreros y empleados, más los servicios que suministran a la misma los particulares que la presten sus capitales o la permitan utilizar sus bienes y finalmente, la retribución que corresponde a los propietarios de la empresa...", PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, pp. 177-179. En el mismo sentido, SCHENK, *op. cit.*, pp. 5-6.

<sup>106</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, pp. 177-179. Desde nuestro punto de vista, el valor agregado también podrá gravarse a través de una combinación de tres impuestos: un ISR corporativo, un impuesto sobre el capital (dividendos contables e intereses) y otro más sobre los salarios, aunque significará establecer gravámenes tanto al nivel de la empresa, el primero, como al individual, los dos últimos.

gravamen sólo al consumo. Los contribuyentes deducirían las aportaciones a cuentas de ahorros calificadas (equivalentes a las cuentas personales especiales para el ahorro, con aportaciones ilimitadas). Todos los retiros de las cuentas de ahorro calificadas estarían gravados al momento del retiro. El fisco tendría la opción de aplicar una tarifa progresiva al ingreso consumido. A diferencia de un impuesto a las ventas minoristas o de un IVA, cada individuo sería responsable de calcular su ingreso consumido y de cumplir su obligación tributaria.<sup>107</sup>

#### 1.3.1.4. Según la naturaleza del hecho jurídico

Según la naturaleza del hecho jurídico previsto en la ley fiscal, cuya actualización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, los impuestos se clasifican en directos, cuando el hecho consiste en la existencia del contribuyente o en la posesión de un bien, y en indirectos, cuando reside en una actividad habitual o en un acto eventual del contribuyente.<sup>108</sup> La diferencia, pues, se encuentra en “...la estructura de los distintos presupuestos, en relación a las manifestaciones de la capacidad contributiva”.<sup>109</sup>

#### 1.3.2. Impuestos cedulares y globales

Los impuestos se pueden catalogar en cedulares, parciales o específicos, por una parte, y globales o generales, por la otra, en atención al criterio metodológico utilizado para gravar objetos similares en uno o varios impuestos.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> De manera similar, “Kotlikoff plantea... un impuesto electrónico al consumo, que grave el consumo directamente, como un impuesto sobre las ventas, pero que lo haría con unos tipos impositivos progresivos, a semejanza del impuesto progresivo sobre el gasto. Cada vez que en un hogar se realice un consumo, sus miembros tendrían que presentar una tarjeta electrónica en la que toda la información sobre el consumo quedaría grabada, con independencia del medio de pago. Cada mes, la cifra total de consumo se comunicaría a la administración, que estimaría el importe a pagar por el impuesto de acuerdo con la estructura tarifaria estipulada. Este importe se podría recaudar como una retención en la fuente sobre los salarios del contribuyente, o bien, descontándoles el importe de la deducción reembolsable que les correspondiera”, DURAN CABRE, José María, *Modelos alternativos al IRPF español*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2004, p. 49.

<sup>108</sup> BERLIRI, *op. cit.*, p. 390.

<sup>109</sup> MICHELI, *op. cit.*, p. 53.

<sup>110</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 43. Con relación a la proporcionalidad de los impuestos cedulares, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó la tesis aislada XLI /2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, Julio de 2009, p. 76, registro IUS: 166827, bajo el rubro y con el texto, en lo conducente, siguientes: “RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO DERIVADO DE LOS INGRESOS

### 1.3.3. Impuestos federales, estatales y municipales

Respecto del sujeto activo del impuesto, en México, los impuestos pueden clasificarse en federales, estatales y municipales y, en otros países, en “...estatales, regionales, provinciales, municipales o debidos a otro ente público”.<sup>111</sup>

### 1.3.4. Impuestos generales y especiales

Conforme al destino de la recaudación (o su naturaleza financiera, según Juano), los impuestos pueden catalogarse en generales y especiales. En el primer caso, la recaudación se destina a la satisfacción de las necesidades públicas de la colectividad entera. Y en el segundo, el producto obtenido

...satisface un objeto especial inherente al grupo mismo de contribuyentes, o más brevemente: un tributo empleado en el solo interés de aquéllos que lo pagan. La distinción apuntada se refiere a que, como es sabido, ciertos servicios públicos favorecen nada más que a determinados grupos, favor que beneficia a sus integrantes en forma especial, como participantes del grupo y no en forma individual.<sup>112</sup>

---

GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005)... A) La desagregación de los distintos componentes relativos a la medición de la capacidad contributiva no se traduce necesariamente en un impuesto mayor a cargo del contribuyente o en un impuesto que desatienda dicha capacidad -como acontece cuando se obtenga un resultado fiscal positivo, o bien, pérdidas fiscales en ambos rubros-. B) La capacidad contributiva puede ser medida de manera "unitaria" o "global", pero no es ésta la única forma ni es ordenada de manera absoluta por el texto constitucional; inclusive la desagregación referida caracteriza a los esquemas tributarios denominados "cedulares", a los cuales no se les relaciona automáticamente con una medida equivocada de la capacidad contributiva, sino que simplemente son valorados como una medida distinta de dicha capacidad. Así, aunque es claro que se trata de un único contribuyente con un sólo patrimonio, ello no implica que el legislador no pueda discriminar de acuerdo con las características del tributo y la forma en que se genera, o que no puedan efectuarse medidas diferentes de su capacidad, relacionadas con determinados aspectos de su situación jurídica -o con otros factores vinculados a la política fiscal o, inclusive, a finalidades fiscales o extrafiscales-, lo cual en cada caso admitirá un análisis particular del juzgador constitucional...”.

<sup>111</sup> GIANNINI, *op. cit.*, p. 153.

<sup>112</sup> JUANO, Manuel de, *Curso de finanzas y derecho tributario*, tomo I, Molachino, Rosario, 1969, pp. 295-296. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó la jurisprudencia 106/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Noviembre de 1999, p. 26, registro IUS: 192853, bajo el rubro y con el texto siguientes: “CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS

### 1.3.5. Impuestos anticipados y soportados

Los impuestos pueden clasificarse en anticipados y soportados “atendiendo a la fórmula técnica elegida para definir su sujeto imponible y a la consideración o no consideración de sus necesidades”.<sup>113</sup> Los sujetos pasivos de los impuestos anticipados son personas sin la capacidad contributiva necesaria, pero con la capacidad técnica suficiente para adelantar los impuestos y trasladarlos a quienes tienen la capacidad contributiva para soportarlos. Entre otros, son impuestos anticipados los que recaen sobre personas morales, fideicomisos, sucesiones, entes económicos, etc., porque no tienen la capacidad contributiva necesaria para soportarlos. En contrapartida, son impuestos soportados aquéllos que gravan a quienes deben soportarlos.

### 1.3.6. Impuestos personales y reales

La doctrina contemporánea más autorizada y generalizada también cataloga los impuestos en personales y reales (o subjetivos y objetivos), en atención a la configuración del hecho generador.

Así, son impuestos personales aquéllos cuyo hecho generador se configura en atención las características de los sujetos pasivos y son reales, en caso contrario.<sup>114</sup> “Estas cualidades pueden ser el sexo, la edad, el estado civil y de familia, la religión, la

---

AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal”.

<sup>113</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, pp. 53, 55.

<sup>114</sup> En este sentido, HENSEL, *op. cit.*, p. 193, PUGLIESE, *op. cit.*, p. 32, VALDES COSTA, *op. cit.*, p. 133, y VILLEGAS, *op. cit.*, p. 160. Y parcialmente, CORTES DOMINGUEZ, *op. cit.*, p. 212.

nacionalidad, la residencia o el domicilio, la profesión. Es difícil una sistematización general de estas circunstancias personales”.<sup>115</sup>

[No obstante] la línea divisoria es imprecisa, puesto que los impuestos reales se confunden con los personales, a medida que recaen sobre el producto efectivo (o sea, el producto neto) y tiene en cuenta las circunstancias que repercuten en la capacidad de prestación del contribuyente.<sup>116</sup>

Giannini considera que esta distinción es relevante, por una parte, porque es generalmente aceptada por el derecho internacional tributario y, por la otra, porque reconoce algunas diferencias importantes en la estructura y la regulación de los impuestos de uno y otro grupo. La primera se refiere al momento en el que nace la deuda impositiva: mientras que los impuestos subjetivos la gravan cuando es obtenida por quien efectivamente la disfruta, los objetivos la sujetan a tributación en su origen, sin importar si ésta es repartida con posterioridad (por ejemplo, en una sociedad mercantil). La segunda diferencia entre ambos grupos tiene relación con la deducción del pasivo, “...ya que en los impuestos subjetivos se substraen de la renta del sujeto pasivo todas las cargas que disminuyen la libre disponibilidad de aquélla, en tanto que en los impuestos objetivos se tiene en cuenta tan sólo el pasivo estrictamente inherente a la renta gravada, que la disminuye en su objetividad”.<sup>117</sup>

Por otra parte, algunos identifican los impuestos personales con los impuestos sobre la renta globales y los reales, con los impuestos sobre la renta cedulares. En el primer caso, el hecho generador comprende el conjunto de la renta del contribuyente y tiene

<sup>115</sup> JARACH, *op. cit.*, p. 195.

<sup>116</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 85.

<sup>117</sup> GIANNINI, *op. cit.*, pp. 152-153. Por ejemplo, “una persona puede obtener gran cantidad de productos o ser propietaria de otros tantos valores patrimoniales pero si, tan pronto como ingrese estos productos, debe desviarlos a su acreedor en concepto de intereses, existen, frente al patrimonio activo, pasivos en igual cuantía y, desde ese modo, no existe renta ni patrimonio netos (sin perjuicio del valor activo de la renta o del patrimonio brutos). El poseedor de un patrimonio sobreendeudado (*sic*) o el receptor de productos asfixiado por sus acreedores no pueden estar sujetos a la imposición sobre el patrimonio o sobre la renta. Por el contrario, el inmueble cargado hipotecariamente o una empresa devorada por los intereses que retribuyen cesión de capitales sí pueden ser gravados (siempre y cuando la tributación sea moderada en términos absolutos e igualitaria en términos relativos)”, HENSEL, *op. cit.*, pp. 193-194.

en cuenta sus características individuales.<sup>118</sup> En el segundo caso, el hecho generador se configura

...en función de las características económicas de la fuente de donde la renta o producto a gravar procede. En consecuencia, en los impuestos de producto no influye, para nada, la consideración personal de las características del sujeto receptor del rendimiento. Se pone en relación la renta con la fuente, con abstracción de la persona poseedora de una y otra. En su virtud, cuando se transmite la fuente del rendimiento el impuesto sigue a aquélla gravando sucesivamente a los que pasan a poseerla.<sup>119</sup>

Sin embargo, podemos concluir con Jarach que la distinción entre impuestos personales y reales no es una diferencia doctrinal –o dogmática–, sino legislativa que, en consecuencia, tiene efectos en la interpretación jurídica.<sup>120</sup>

Desde el punto de vista dogmático, en efecto, debe sentarse el principio de que todos los tributos consisten en una relación personal, y que entonces para todos existe un sujeto pasivo; y que el criterio de atribución al sujeto principal, al contribuyente, es siempre en función de la naturaleza del presupuesto de hecho.<sup>121</sup>

### 1.3.7. Impuestos *ad valorem* y específicos

Son impuestos *ad valorem* aquéllos cuya base está integrada por magnitudes monetarias, y específicos aquéllos de base imponible expresada en unidades no monetarias, tales como metros, kilos, litros, etc.<sup>122</sup>

---

<sup>118</sup> MICHELI, *op. cit.*, p. 54, y PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, pp. 55-56. En contraposición a Giannini, Micheli señala que "...ésta es una terminología que proviene de la Ciencia de la Hacienda y que no pretende clasificar, en el plano jurídico, el tributo, como podría parecer a primera vista", MICHELI, *op. cit.*, p. 54.

<sup>119</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 91.

<sup>120</sup> JARACH, *op. cit.*, p. 169.

<sup>121</sup> *Ídem*, pp. 169-170.

<sup>122</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 63.

### 1.3.8. Impuestos base-destino y base-origen

En el contexto internacional, existen dos opciones para el tratamiento fiscal de las transacciones entre clientes y proveedores de distintas jurisdicciones fiscales (exportaciones e importaciones): la base-destino y la base-origen.

Los impuestos base-destino gravan los bienes y servicios en el país en el que son consumidos (su destino), sin importar donde son producidos o prestados, respectivamente. Las importaciones están gravadas y las exportaciones, exentas. La mayoría de los impuestos al valor agregado son base-destino,<sup>123</sup> por lo que los turistas que compran productos en países con este tipo de IVA están familiarizados con el procedimiento para obtener su devolución cuando salen del país donde los adquirieron.<sup>124</sup>

En cambio, los impuestos base-origen gravan los bienes y servicios en el país en el que son producidos (su origen), sin importar donde son consumidos. No gravan las importaciones, aunque sí las exportaciones.<sup>125</sup>

### 1.3.9. Impuestos analíticos y sintéticos

Según la uniformidad en la aplicación de la cuota, la tasa o la tarifa, los impuestos se clasifican en analíticos y sintéticos. Son impuestos analíticos aquéllos que gravan las diversas manifestaciones del objeto con distintas cuotas, tasas o tarifas. En cambio,

<sup>123</sup> En general, RUPPE, *op. cit.*, p. 162. Con respecto a Latinoamérica, JASO CEJA, *op. cit.*, p. 26, y a México, SOTO CORTIZO, *op. cit.*, pp. 502-503, 508-509.

<sup>124</sup> En México, dicha devolución se permitió a los turistas que retornan al extranjero por vía aérea o marítima, a partir del 1 de julio de 2006, SOTO CORTIZO, *op. cit.*, p. 508 y *Decreto por el que se adiciona el artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2005. Para una explicación breve de los ajustes fronterizos, como éste, ver U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, *op. cit.*, pp. 34-35.

<sup>125</sup> BRADFORD, David F., *The X-Tax in the world economy. Going global with a simple, progressive tax*, AEI Press, Washington, 2004, p. 5; SCHENK, *op. cit.*, p. 9, y RUPPE, *op. cit.*, pp. 156-157. En el mismo sentido, PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, pp. 203-205, aunque los denomina “principio de tributación en el país de destino” y “principio de tributación en el país de origen” y considera que son aplicables a los impuestos indirectos (según el objeto del impuesto). Para un análisis más amplio del “principio de destino”, ver RUPPE, *op. cit.*, pp. 158-162.

son impuestos sintéticos los que gravan todas las manifestaciones del objeto con una misma cuota, tasa o tarifa.<sup>126</sup>

### 1.3.10. Impuestos fijos, proporcionales, graduales y progresivos

De acuerdo con el tipo de cuota, tasa o tarifa aplicable, existen impuestos fijos, proporcionales, graduales, progresivos y regresivos.<sup>127</sup>

Los impuestos fijos son aquéllos que quedan expresados en una suma de dinero determinada por cada unidad de la base.<sup>128</sup>

Los impuestos proporcionales son aquéllos en los que “el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible”.<sup>129</sup>

Los impuestos graduales también se ajustan a la magnitud de la base. No obstante, no lo hacen “según una proporción constante, sino con un criterio diverso, como el de establecer varios tipos impositivos fijos, con arreglo a la magnitud variable de la base”.<sup>130</sup>

Los impuestos progresivos son aquéllos en los que la cuota y la tasa aplicables aumentan conforme aumenta la magnitud de la base y se determinan de acuerdo con una tarifa que divide la base en rangos crecientes, “...hasta llegar a un límite máximo, más allá del cual el impuesto se convierte en proporcional”,<sup>131</sup> ya sea que a toda la base le sean atribuibles la cuota y la tasa relativas al rango en que se ubicó la última

---

<sup>126</sup> PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 63.

<sup>127</sup> GIANNINI, *op. cit.*, p. 153, y BETTINGER BARRIOS, *op. cit.*, p. 40.

<sup>128</sup> GIANNINI, *op. cit.*, p. 154.

<sup>129</sup> *Ídem.*, p. 155. En otras palabras, Ríos Granados los define como “...aquéllos en donde se establecen tasas proporcionales con la base imponible...”, RÍOS GRANADOS, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2009, p. 31.

<sup>130</sup> *Ídem.*

<sup>131</sup> *Ídem.* No obstante, también puede lograrse a través de un mínimo exento, VVAA, *Fundamental reform...*, pp. 40-41.



parte de ésta (progresividad por clases) o que a cada parte de la base le sean imputables la cuota y la tasa correspondientes al rango en que se ubique (progresividad por escalas).<sup>132</sup>

En contraposición a los anteriores, los impuestos regresivos son aquéllos en los que la cuota y la tasa aplicables disminuyen conforme aumenta la magnitud de la base, aunque también se determinan conforme a una tarifa que divide la base en rangos crecientes.

### 1.3.11. Impuestos periódicos e instantáneos

En atención a la duración del hecho imponible, los impuestos se catalogan en periódicos e instantáneos. Son periódicos, aquéllos cuyo hecho imponible se extiende sin interrupción e instantáneos, los que dura sólo un instante. En el primer caso, el hecho imponible se encuentra “fraccionado por la ley de tal manera que a cada fracción corresponde una obligación tributaria autónoma” y la administración tributaria puede recaudar el impuesto.<sup>133</sup>

[Como afirma Cortés Domínguez]...lo decisivo en punto a la naturaleza instantánea o periódica del impuesto reside en que el ordenamiento jurídico lo fraccione o no [se refiere al hecho imponible] en modo tal que puedan producirse varias obligaciones tributarias autónomas.<sup>134</sup>

Por ejemplo, respecto del IVA, Schenk ha señalado que la diferencia más importante entre los tres métodos para calcular dicho impuesto es que el IVA determinado conforme al método de crédito es un impuesto instantáneo que grava cada venta o importación, mientras que el IVA que se calcula según el método de sustracción o de

<sup>132</sup> VALDES COSTA, *op. cit.*, pp. 136-137. Según Giannini, “la progresividad se aplica, sobre todo, en los impuestos que más directamente tienden a acomodarse a la capacidad contributiva del ciudadano...”, GIANNINI, *op. cit.*, p. 155. Para verificar si un impuesto es progresivo, basta con comprobar si la tasa efectiva y, en consecuencia, la carga fiscal “...se eleva[n] a medida que se incrementan los ingresos”, BETTINGER BARRIOS, *op. cit.*, p. 40.

<sup>133</sup> HENSEL, *op. cit.*, p. 195, y CORTES DOMINGUEZ, *op. cit.*, p. 213.

<sup>134</sup> CORTES DOMINGUEZ, *op. cit.*, p. 214.

adición normalmente es un impuesto periódico que grava los resultados temporales de ciertas cuentas.<sup>135</sup>

### 1.3.12. Impuestos fiscales y no fiscales

La doctrina alemana clasifica los impuestos en fiscales o financieros, por una parte, y no fiscales, no financieros, de ordenamiento (económico) o finalistas, por la otra. Mientras que el fin exclusivo –o al menos primordial– de los primeros es la recaudación, los segundos, además o en su lugar, “suelen tener por objeto fomentar algunas actividades estimulando a los contribuyentes para que las emprendan o, por el contrario, su intención puede ser disuadirlos de llevar a cabo actividades que el Estado considera indeseables (omisión)”.<sup>136</sup> Por tanto, en palabras de González García, “cuanto más eficaz sea a sus propios fines [un impuesto no fiscal], menores serán sus rendimientos para el Tesoro Público. Los impuestos de esta clase –insisto– llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria...”<sup>137</sup>

Sin embargo, no es fácil distinguir dónde terminan los fines fiscales e inician los extrafiscales. La frontera entre ambos “...se confunde. Una contribución, fácilmente, puede conjugar ambos aspectos, aún cuando estos sean mínimos”.<sup>138</sup>

<sup>135</sup> SCHENK, *op. cit.*, pp. 2, 4.

<sup>136</sup> VILLEGAS, *op. cit.*, p. 163. En este sentido, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó la jurisprudencia 18/91, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, Junio de 1991, p. 52, registro IUS: 205798, bajo el rubro y con el texto siguientes: “CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”.

<sup>137</sup> GONZALEZ GARCIA, *La utilización...*, p. 42.

<sup>138</sup> GARCIA BUENO, Marco César, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, p. 42. Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó la tesis aislada XXXVI/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, p. 643, registro IUS: 173296, bajo el rubro y con el texto siguientes: “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines,

### 1.3.13. Impuestos ordinarios y extraordinarios

Otro criterio para catalogar los impuestos es la duración del gasto público para el cual se destina la recaudación. En tal virtud, se clasifican en impuestos ordinarios o permanentes, los cuales se ordenan para el gasto público común, regular y que sucede habitualmente, y extraordinarios o transitorios, los cuales se destinan a gastos concretos y esporádicos, tales como los de guerra.<sup>139</sup>

No obstante, en nuestros días se ha reconducido este criterio a la vigencia de la ley del impuesto, de manera que se consideran impuestos ordinarios o permanentes, aquéllos cuya vigencia no tiene límite, y extraordinarios o transitorios, en caso contrario. “No siempre esta distinción es tan cristalina. La realidad demuestra que ciertos impuestos son legislados como ‘de emergencia’, pero como son sucesivamente prorrogados, tienden a perpetuarse”.<sup>140</sup>

### 1.3.14. Impuestos de cupo y de cuota

Los impuestos de cupo o contingente son aquéllos en los que primero se fija la recaudación esperada –la cantidad que ha de rendir el impuesto, en palabras de Von Eheberg– y luego, a consecuencia de dicha recaudación, se determina la cuota, la tasa o la tarifa aplicable, de tal manera que “...el tributo debido por cada particular, además

---

para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior es así, pues mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.”

<sup>139</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 86.

<sup>140</sup> VILLEGAS, *op. cit.*, p. 160.

de representar una deuda hacia el sujeto activo, representaba una *parte* de una deuda mayor: la de la generalidad de los contribuyentes”<sup>141</sup>.

En cambio, los impuestos de cuota son aquéllos en los que primero se limita la cuota, la tasa o la tarifa aplicable y luego, una vez que el período impositivo ha transcurrido, se registra la recaudación observada.<sup>142</sup> “...por regla general, los impuestos son de cuota...”<sup>143</sup>.

### 1.3.15. Impuestos estables e inestables

Los impuestos también se clasifican en estables e inestables, en atención a su sensibilidad a los cambios en el entorno económico. Son impuestos estables, aquéllos cuya recaudación no varía cuando se modifican las principales variables macroeconómicas, tales como el PIB, la inflación, la tasa de interés y el tipo de cambio, entre otras (por ejemplo, el impuesto predial). Y son inestables, en caso contrario (por ejemplo, el impuesto sobre la renta).<sup>144</sup>

### 1.3.16. Impuestos elásticos e inelásticos

Por último, los impuestos se catalogan en impuestos elásticos e inelásticos, de acuerdo con la elasticidad de la materia imponible, esto es, la medida en la que se verá afectada la materia imponible por las variaciones en la carga fiscal. En este sentido, son elásticos los impuestos cuyos cambios influyen en la materia imponible e inelásticos, aquéllos cuyas variaciones no afectan la materia imponible (por ejemplo, el impuesto especial sobre producción y servicios, aplicable a los tabacos labrados).<sup>145</sup>

---

<sup>141</sup> BERLIRI, *op. cit.*, p. 332.

<sup>142</sup> *Ídem.*

<sup>143</sup> VON EHEBERG, *op. cit.*, p. 86.

<sup>144</sup> GARZA, *op. cit.*, p. 395.

<sup>145</sup> *Ídem.*

## CAPITULO II. EL *FLAT TAX*

### 2.1. Concepto

El término *flat tax* no tiene un significado unívoco y es utilizado por los medios de comunicación social para referirse a realidades diversas. Tal vez las únicas características comunes a todas ellas son la adopción de una tasa única y la redefinición de la base del impuesto, aun cuando esta última varíe ampliamente entre los diferentes tipos de FT.<sup>1</sup> Normalmente, dicha redefinición implica derogar la mayoría de las deducciones y los créditos fiscales, de tal manera que los FT sean más simples que los ISR vigentes.<sup>2</sup>

Por ejemplo, un FT puede ser un impuesto al ingreso –normalmente sobre la renta– o al consumo; puede gravar los ingresos individuales (Rusia) o éstos y los empresariales (Eslovaquia), y puede ser proporcional o progresivo, ya sea a través de un mínimo exento o de un crédito fiscal.<sup>3</sup>

En este sentido, la OCDE ha identificado los siguientes tipos de FT:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 23; KEEN, Michael, KIM, Yitae y VARSANO, Ricardo, *The “flat tax(es)”: Principles and evidence*, WP/06/218, International Monetary Fund, Washington, September 2006, p. 1, y MITCHELL, Daniel J., “A brief guide to the flat tax”, *Backgrounder*, No. 1866, The Heritage Foundation, Washington, 7 July 2005, p. 2.

<sup>2</sup> VVAA, *Fundamental reform...*, pp. 85-87, y MITCHELL, *A brief guide...*, p. 2. Los FT pueden simplificarse aún más si se aplica la misma tasa tanto al ingreso personal como al corporativo, ya que el arbitraje de tasas se reduce o incluso se elimina, aun cuando también depende de la definición de la base, VVAA, *Fundamental reform...*, p. 87.

<sup>3</sup> Al respecto, Ramírez Martínez señala que “el principio dominante detrás del impuesto único es la igualdad. Sin importar cómo un contribuyente obtiene ingresos, la ley se aplica uniformemente. Un impuesto plano contiene varias características dominantes que se pueden resumir en una sola oración: Toda la renta se debe gravar con una tasa baja y solamente una vez, y el impuesto se debe recaudar de la manera más sencilla posible”, RAMIREZ MARTINEZ, Sergio Antonio, “Reforma fiscal en Eslovaquia y la CETU, reforma fiscal a la mexicana”, *Puntos Finos*, año VI, número 132, agosto de 2007, 1ª quincena, p. 8. Nosotros consideramos que esta afirmación es parcialmente errónea, primero, porque la generalidad –que él llama igualdad e identifica con la uniformidad de hecho– es una característica de todas las leyes y, luego, porque no todos los tipos de FT son ISR ni gravan toda la renta. Reyes Rodríguez y Hernández Alcántara también incurren en este último error, REYES RODRIGUEZ, Gabriel y HERNANDEZ ALCANTARA, María Irene, “Consideraciones del *flat tax*”, *Puntos Finos*, año VI, número 137, octubre de 2007, 2ª quincena, p. 27.

<sup>4</sup> VVAA, *Fundamental reform...*, pp. 85-87, y CHODOROW, *op. cit.*, nota al pie 171.

- Un impuesto que grava todos los ingresos a una misma tasa –proporcional–, sin un mínimo exento.
- Un impuesto que grava a una misma tasa –proporcional–, todos los ingresos que exceden el mínimo exento.
- Un impuesto que grava a una misma tasa –proporcional–, todas las rentas de trabajo que exceden el mínimo exento. Y otro que grava los ingresos empresariales, ya sea de empresas o de individuos, a la misma tasa que las rentas de trabajo. La base de este último impuesto es el valor agregado disminuido de los salarios pagados y calculado conforme al criterio de caja. Este sistema es conocido como FT-HR y equivale a un impuesto al consumo con un mínimo exento; no grava ni el ahorro ni la inversión.
- Un impuesto que grava todos los ingresos a una misma tasa –proporcional–, sin un mínimo exento, pero con un crédito fiscal. Éste tiene el mismo valor para todos los individuos, sin importar su nivel de ingreso, por lo que equivale a un ISR negativo para los contribuyentes con un nivel de ingreso bajo. Este impuesto es conocido como *basic income flat tax*.

En Estados Unidos, los FT a tasa única, sin mínimo exento, no son nuevos. Este tipo de impuestos son utilizados ampliamente. Por ejemplo, los impuestos de seguridad social, que se calculan aplicando una tasa única a todos los empleados y auto empleados; los impuestos a las ventas; los impuestos prediales, y los derechos (o las tasas). Es decir, salvo en el caso del ISR, los FT a tasa única, sin mínimo exento, son el tipo de impuesto más utilizado en dicho país y proveen la mayoría de la recaudación a los tres niveles de gobierno.<sup>5</sup> No obstante, en el gremio fiscal norteamericano, el término FT se asocia más con el FT-HR que con este tipo de impuesto.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 37.

<sup>6</sup> MITCHELL, *A brief guide...*, p. 2. En términos generales, lo mismo sucede en el gremio fiscal mexicano; ver, por ejemplo, ALONSO CARDOSO, Juan Carlos y GOMEZ HARO, Enrique, *Análisis crítico y temas selectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Dofiscal, México, 2008, p. 28.

Fuera de Estados Unidos, el término FT se vincula más al ISR individual a tasa única, habitualmente limitado a las rentas de trabajo

...de manera que el impuesto sobre estas rentas se calcula como sigue:

$$T_F(Y) = \max[t \cdot (Y - A_F), 0]$$

Donde  $T_F(Y)$  significa el impuesto sobre las rentas de trabajo de  $Y$ ,  $t$  la tasa marginal (única, positiva), y  $A_F$  alguna deducción (tal vez relacionada con las características del contribuyente). Como veremos, algunos de los FT también aplican  $t$  a otros tipos de ingreso, aunque otros no.<sup>7</sup>

Normalmente, este tipo de FT –un ISR individual a tasa única– ha sido adoptado por gobiernos que buscan identificarse con políticas de mercado, lo cual es bien recibido por los mercados internacionales.<sup>8</sup> Por ejemplo, Eslovaquia pretendió crear un ambiente de negocios amigable para empresas e individuos, y atraer más inversión extranjera directa.<sup>9</sup>

## 2.2. El flat tax en la teoría

En este apartado presentamos los principales modelos de FT propuestos a nivel teórico, tanto en Estados Unidos como en México: el *flat tax* de Robert Hall y Alvin Rabushka; el *x-tax* de David Bradford, y el impuesto general al ingreso consumible de Fernando Sánchez Ugarte. Las tres propuestas fueron diseñadas con el fin de sustituir los ISR vigentes en Estados Unidos, los dos primeros, y en México, el tercero.

<sup>7</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 4.

<sup>8</sup> *Ídem.*, p. 37.

<sup>9</sup> VVAA, *Fundamental reform...*, p. 100.

El argumento principal de los tres modelos es que los impuestos al consumo son más simples y más eficientes que los ISR, por lo que beneficiarían, en el caso de adoptarse, tanto a los contribuyentes como a la administración tributaria. Esta idea no es nueva; tanto Fisher en 1935 como Kaldor en 1955 –*An expenditure tax*, Londres, George Allen & Unwin Ltd. – ya la habían propuesto.<sup>10</sup> No obstante, sí representa el consenso alcanzado entre los economistas en relación con el sistema fiscal óptimo: uno con una base muy amplia, tal vez limitada al consumo, y con tasas marginales tan bajas como los requerimientos financieros del sector público lo permitan.<sup>11</sup>

En Estados Unidos existen otras propuestas para reemplazar el ISR vigente, tales como el impuesto a las ventas minoristas y el impuesto *Unlimited Savings Allowance*, pero no nos referimos a ellas porque, estrictamente, no son formas de FT, sino de impuestos al consumo.<sup>12</sup>

### 2.2.1. El *flat tax* de Robert Hall y Alvin Rabushka

#### 2.2.1.1. Concepto

En la página editorial del *Wall Street Journal* del 10 de diciembre de 1981, Robert Hall y Alvin Rabushka –profesores de la *Hoover Institution* de la Universidad de Stanford– publicaron por primera vez su propuesta para reemplazar el ISR federal estadounidense por un impuesto proporcional, bajo y simple. En el artículo “*A Proposal to Simplify Our Tax System*”, expusieron un sistema tan simple que un individuo o una empresa podría presentar su declaración anual a través de una tarjeta

---

<sup>10</sup> CUELLAR ALVAREZ, José Alberto y HERRERA FALLAS, Luis Fernando, *El impuesto de tasa única: Revisión de literatura*, Documento de trabajo, mimeo, s.l., agosto de 1999, p. 2.

<sup>11</sup> Kevin A. Hassett en BRADFORD, *op. cit.*, p. vii.

<sup>12</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 3. La propuesta principal en relación con un impuesto a las ventas minoristas es el *fairtax* del periodista Neal Boortz y el diputado John Linder. Se trata de un impuesto al consumo que se calcularía aplicando una tasa de 23 por ciento a la venta de bienes y servicios nuevos al nivel minorista. El *fairtax* sería administrado por los estados, quienes cobrarían por dicha labor al Gobierno Federal el 0.25% de lo que recauden, y sustituiría a todos los impuestos federales. Además, iría acompañado de un programa de devoluciones mensuales que cubrirían el *fairtax* de los bienes y servicios de primera necesidad, calculado con base en el índice anual de pobreza de una familia promedio. Al respecto, ver BOORTZ, Neal y LINDER, John, *The fairtax book*, HarperCollins, New York, 2005.



postal; ésta se volvió, a la postre, el símbolo del FT-HR. Luego, a principios de 1995, Hall y Rabushka publicaron la segunda edición de su libro titulado *The Flat Tax*.<sup>13</sup>

El FT-HR se basa en el siguiente principio: el ingreso sólo debe ser gravado una vez, lo más cercano posible a la fuente. El sistema fiscal vigente, tanto en Estados Unidos como en México, viola este principio de diversas maneras. Algunos tipos de ingresos, como la previsión social, nunca son gravados. Otros, como los dividendos y las ganancias de capital, son gravados dos veces. Y algunos más, como los intereses, normalmente no son declarados.

[La propuesta de Hall y Rabushka]...consiste en la aplicación de un impuesto que grava los sueldos y salarios obtenidos por los trabajadores por cuenta ajena, conjuntamente con un impuesto sobre los beneficios de las actividades económicas, exigiéndose en ambos casos el mismo tipo impositivo marginal. La existencia de un mínimo exento en el impuesto sobre los sueldos y salarios introduce progresividad al sistema.<sup>14</sup>

El impuesto empresarial permite la deducción inmediata del cien por ciento de las inversiones en el año en el que se efectúan, por lo que es un impuesto al consumo. Algunos autores lo clasifican como un IVA calculado según el método de sustracción o resta, que permite la deducción adicional de los sueldos y salarios.<sup>15</sup> Éstos, a su vez, son gravados por el impuesto individual "...de forma que así las circunstancias personales y familiares de los individuos se pueden tener en cuenta de manera sencilla".<sup>16</sup>

<sup>13</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. vii, y BICKLEY, *op. cit.*, p. 4.

<sup>14</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 24. En este sentido, Hall y Rabushka señalan que su propuesta busca disminuir la carga fiscal de los pobres sin establecer tasas diferenciadas, especialmente para las familias de mayores ingresos, HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 81-82.

<sup>15</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 24, 29; CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 7, y BICKLEY, *op. cit.*, p. 8. Salvo Japón, la mayoría de los países desarrollados calculan su IVA según al método de crédito en comprobante, BICKLEY, *op. cit.*, p. 25.

<sup>16</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 24.

En otras palabras, la lógica del FT-HR es la siguiente: La gente puede hacer dos cosas con su ingreso: consumirlo o invertirlo. Este impuesto busca gravar el consumo, el cual se puede medir como el ingreso menos la inversión. Un impuesto realmente simple gravaría a cada empresa sobre su ingreso disminuido de su inversión en insumos. El IVA funciona de esta manera, pero es injusto porque no es progresivo. Por eso, el FT-HR se divide en dos: Un impuesto que la empresa paga sobre todos sus ingresos menos los pagos a sus empleados. Y otro que éstos pagan sobre lo que ganan, de manera progresiva.

Con el fin de obtener una base similar a la del IVA europeo, la base del impuesto empresarial se calcula disminuyendo los pagos que la empresa hizo a sus proveedores y trabajadores, del monto total de los ingresos obtenidos durante el año. Hall y Rabushka lo esquematizan como sigue:

Ingresos totales por ventas y servicios  
*Menos*  
 Compras de insumos a otras empresas  
*Menos*  
 Sueldos, salarios y pensiones pagadas a los empleados  
*Menos*  
 Compras de maquinaria y equipo

Por su parte, la base del impuesto individual se calcula disminuyendo la exención familiar –o estándar– de los ingresos totales por sueldos, salarios y pensiones.<sup>17</sup> Dicha exención vuelve progresivo el sistema “...sin tener que usar... tasas graduadas...”.<sup>18</sup>

“La tasa que se aplica es la misma para las personas físicas y morales. El diseño de este tipo de impuesto permite gravar el ingreso una sola vez y lo más cercano posible a

<sup>17</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 83-84.

<sup>18</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 11.

su fuente...”,<sup>19</sup> lo que dificulta la evasión y aumenta la recaudación, al menos en teoría.<sup>20</sup>

En el impuesto sobre salarios, no puede haber pérdidas. En el impuesto empresarial, las pérdidas pueden amortizarse en los ejercicios siguientes a aquél en el que se generaron, sin límite alguno,<sup>21</sup> con actualización e intereses.<sup>22</sup> “No obstante, no se permite la compensación de bases negativas de este impuesto con bases positivas del impuesto sobre salarios”.<sup>23</sup>

En suma, Cuéllar Álvarez y Herrera Fallas consideran que las características más importantes que distinguen al FT-HR de los ISR vigentes en Estados Unidos y México son: 1) Grava el consumo en lugar de la renta; 2) En consecuencia, no altera el rendimiento de la inversión; 3) Establece una tasa única aplicable a todos los contribuyentes, y 4) Elimina la mayoría de los regímenes especiales y preferenciales vigentes.<sup>24</sup>

#### 2.2.1.2. El impuesto individual

El impuesto individual tiene un solo propósito: gravar los ingresos que los patrones pagan en efectivo a sus trabajadores. Por tanto, los pagos en efectivo de sueldos, salarios y pensiones constituyen la base del impuesto. Las aportaciones a planes de pensiones realizadas por los patrones no se consideran los salarios y se gravan cuando el trabajador, una vez retirado, recibe su pensión.<sup>25</sup> “Los rendimientos en especie que

<sup>19</sup> *Ídem.*, p. 3, y HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 79.

<sup>20</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 87.

<sup>21</sup> *Ídem.*, pp. 176-177.

<sup>22</sup> BICKLEY, *op. cit.*, p. 8.

<sup>23</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 26.

<sup>24</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 11. Casi al final de su trabajo, Hall y Rabushka se preguntan cómo sería la vida en un mundo con un impuesto proporcional a una tasa de 19 por ciento. Y de manera un poco ingenua, se responden: “el cambio más importante sería que, en lugar de dedicar tiempo a realizar planeaciones fiscales, lo destinaríamos a pensar en cómo producir bienes y servicios y mejorar la competitividad”, HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 155.

<sup>25</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 88. No obstante, Cuéllar Álvarez y Herrera Fallas consideran que “la progresividad de dicho impuesto es mucho menor que la del actual impuesto sobre la renta... [mexicano] De hecho, comparado con el ISR, puede decirse que el impuesto H-R es regresivo, pues su tasa es menor que la del

percibe el trabajador tampoco se gravan”.<sup>26</sup> “Es decir, sólo se gravan las remuneraciones al trabajo, quedando los ingresos financieros libres del pago del impuesto”.<sup>27</sup>

Simétricamente, no se permite deducción alguna: ni donativos caritativos, ni intereses hipotecarios, ni impuestos locales. Las contribuciones de seguridad social pagadas individualmente tampoco son deducibles y los beneficios derivados de ellas no son gravables. Finalmente, para volver al sistema progresivo, sólo se gravan los ingresos que exceden la exención familiar, la cual depende del estado civil del contribuyente y de la cantidad de dependientes económicos.<sup>28</sup>

Cualquier persona auto empleada o que realice gastos directamente relacionados con sus ingresos, tributa conforme al impuesto empresarial con el fin de deducir dichos gastos.<sup>29</sup> Esto es así porque el impuesto individual no es un ISR individual que permite efectuar deducciones, sino un tributo que sólo grava sueldos, salarios y pensiones, sin deducción alguna. Complementariamente, el impuesto empresarial grava los demás componentes del ingreso. Juntos forman un sistema fiscal hermético.<sup>30</sup>

### 2.2.1.3. El impuesto empresarial

El impuesto empresarial no busca gravar a las empresas, pues no son unidades de consumo, sino de producción. Su fin es recaudar el impuesto que los accionistas deben

ISR para los individuos de mayores ingresos... y mayor para los individuos que menos ganan...”, CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 18.

<sup>26</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 25.

<sup>27</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 9. Según estos autores, “se puede decir que, para los individuos, la diferencia esencial entre el impuesto H-R y el impuesto al ingreso es el tratamiento del ahorro y el interés. Bajo el impuesto al ingreso no se permite deducir el ahorro, mientras que los rendimientos que éste genera sí se incluyen en la base gravable. Por el contrario, *el impuesto H-R exenta tales rendimientos...*”, *Ídem*. En realidad, no forman parte del objeto del impuesto.

<sup>28</sup> BICKLEY, *op. cit.*, p. 25, y CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 10.

<sup>29</sup> Al respecto, cabe aclarar que “otra de las características del impuesto H-R es que no hace distinción entre tipos de empresas y por ende elimina el sesgo a favor de las empresas no corporativas [en el caso de Estados Unidos]. Todas las empresas, no importando sector o tipo de organización, recibirían igual tratamiento. Las empresas y los individuos con actividades empresariales tendrían que llegar el mismo formulario fiscal”, CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 9.

<sup>30</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 90.

pagar por los ingresos producidos por dichas empresas, ya que los individuos pagan impuestos, no las empresas.<sup>31</sup>

La existencia de una tasa única para todos los contribuyentes, incluso los accionistas, permite que el impuesto empresarial pueda recaudarse en la fuente: al nivel de la empresa. Cuando se aplican tasas progresivas, el impuesto empresarial tiene que recaudarse en el destino: al nivel del individuo, pues la tasa dependerá de los ingresos percibidos por cada accionista.

[El impuesto empresarial]...grava cualquier tipo de ingreso que proceda del desarrollo de una actividad económica, sea ésta realizada por personas físicas o jurídicas, e incluye los rendimientos procedentes de arrendamientos y derechos de autor, puesto que siempre se consideran fruto del ejercicio de una actividad económica.<sup>32</sup>

En consecuencia, es un impuesto en la fuente sobre cualquier tipo de ingreso distinto de sueldos, salarios y pensiones. Está cuidadosamente diseñado para gravar cada pedazo de ingreso distinto de salarios, pero sólo una vez. El impuesto empresarial no otorga deducciones por intereses, dividendos o cualquier otro tipo de pago a los accionistas, por lo que todo ingreso recibido de la empresa ya ha sido gravado. En este sentido, el impuesto empresarial no tiene que preocuparse sobre lo que sucede con los

---

<sup>31</sup> BIRD, Richard M., "A new look at local business taxes", *Tax Notes International*, 19 May 2003, p. 698. En 2007, durante el proceso legislativo que terminó con la sustitución del SBT por el *Michigan business tax*, tuvo lugar una discusión más respecto de la incidencia de los impuestos empresariales e individuales. En contra de la realidad económica, la mayoría de los políticos no deseaban sustituir el SBT –que es un impuesto empresarial– por un impuesto individual. Sin embargo, como Atkins y Williams observaron, desde el punto de vista individual, casi no existe diferencia. Aún cuando los individuos no presentaban la declaración del SBT, indirectamente soportaban la carga fiscal que las empresas les trasladaban a través de mayores precios (consumidores), menores sueldos (empleados) y menores rendimientos (accionistas). Ellos consideran que, inherentemente, los impuestos empresariales no son transparentes. Alguien –ya sea un accionista, un consumidor o un empleado– paga el verdadero costo económico del impuesto. A diferencia de un impuesto a las ventas minoristas o un ISR, un impuesto empresarial grava a gente que casi no conoce de su existencia ni de su impacto, ATKINS, Chris y WILLIAMS, Jonathan, *Tax reform in Michigan: Replacing the Single Business Tax*, Special Report No. 149, Tax Foundation, January 2007, pp. 3-4, 8.

<sup>32</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, pp. 25-26. "El arrendamiento es una actividad empresarial y sería gravado por el impuesto empresarial. Los ingresos por rentas son gravados como ingresos por actividades empresariales y la compra de propiedades califica como gasto de inversión", HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 179.

intereses, los dividendos o las ganancias de capital una vez que éstos han salido de la empresa, lo que tiene como resultado un impuesto simple y eficiente.<sup>33</sup>

El FT-HR elimina la mayoría de las deducciones permitidas a las empresas conforme a la legislación vigente, incluso los intereses y la previsión social.<sup>34</sup> Esta exclusión no es un cambio arbitrario para ampliar la base, sino que, junto con otras características del FT-HR, busca gravar el ingreso sólo una vez, a una tasa única, a través de un impuesto al consumo.

El FT-HR reemplaza el complicado esquema de depreciación por otro más favorable a la formación de capital: la deducción inmediata del cien por ciento de las inversiones en el año en el que se efectúan. Este enfoque también es conocido como “gasto de inversión” (*expensing of investment*)<sup>35</sup> y permite que una empresa pueda deducir cualquier compra, siempre que sea para sus operaciones y no forme parte de la compensación a sus trabajadores o propietarios, de tal manera que “...no se altera el rendimiento de la inversión realizada por la empresa”.<sup>36</sup>

El impuesto empresarial no es un impuesto sobre utilidades. Cuando una empresa está teniendo un año sobresaliente en ventas y utilidades, pero está construyendo nuevas fábricas para continuar su crecimiento, puede tener un ingreso gravable bajo o incluso negativo; esto es correcto. Luego, cuando la expansión disminuya y las ventas aumenten, el ingreso obtenido será gravado a una tasa de 19 por ciento.<sup>37</sup>

#### 2.2.1.3.1. Las inversiones

La idea del FT-HR es comenzar de nuevo, eliminando todos los incentivos vigentes y reemplazándolos por un incentivo simple y uniforme: tratar el monto total de las

---

<sup>33</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 90-92. En este sentido, el FT-R amplía *de facto* la base de contribuyentes, REYES RODRIGUEZ y HERNANDEZ ALCANTARA, *op. cit.*, p. 29.

<sup>34</sup> “Las contribuciones de seguridad social pagadas por el patrón, al igual que los demás gastos de previsión social, no serían deducibles para los efectos del impuesto empresarial.”, HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 119.

<sup>35</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 95.

<sup>36</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 8.

<sup>37</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, p. 97.

inversiones como gasto deducible en el año en el que se efectuó. Todo el incentivo para la formación de capital se encuentra en el lado de la inversión.

La deducción de la inversión como gasto tiene una lógica mucho más profunda que la simplicidad. En el tiempo, todo acto de inversión se retrotrae a un acto de ahorro. Un impuesto sobre ingresos con una exención para el ahorro es, de hecho, un impuesto al consumo, pues consumo es la diferencia entre ingreso y ahorro. Consumo es lo que la gente retira de la economía; ingreso es lo que la gente contribuye. Un impuesto al consumo es la encarnación perfecta del principio según el cual la gente sólo debe ser gravada sobre lo que retira de la economía, no lo que contribuye. Por tratar la inversión como gasto, el FT-HR es un impuesto al consumo.

Otra manera de explicar la importancia económica de tratar la inversión como gasto, es que elimina la doble imposición del ahorro. Bajo un ISR, la gente paga cuando ahorra y cuando el ahorro genera rendimientos. Con esta característica, se elimina el primer impuesto. El ahorro se deduce al calcular el impuesto. Luego, los rendimientos del ahorro son gravados a través del impuesto empresarial.<sup>38</sup>

#### 2.2.1.3.2. Las ganancias de capital y los intereses

Las ganancias de capital por la venta de inmuebles, maquinaria y equipo se gravan por el impuesto empresarial. El precio de compra se deduce al momento de la compra y el precio de venta se grava al momento de la venta.<sup>39</sup>

Las ganancias de capital se gravan exclusivamente al nivel de la empresa, no al del individuo. “Ni el incremento patrimonial obtenido por la venta de la vivienda habitual ni cualquier otra ganancia patrimonial obtenida a nivel individual quedan gravados”,<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> *Ídem.*, pp. 108-109.

<sup>39</sup> Según Hall y Rabushka, “la enajenación de inmuebles se incluye en el FT-HR porque es difícil separar el valor del terreno del de las construcciones”, *Ídem.*, p. 167.

<sup>40</sup> DURAN CABRE, *op. cit.*, p. 27.

por lo que, en otras palabras, el FT-HR elimina la doble imposición de las ganancias de capital inherente al sistema fiscal vigente.

Otra manera de entender que las ganancias de capital no deben ser gravadas en forma separada es echar un vistazo a las cuentas nacionales. La medida más amplia de los recursos nacionales, el PIB, no incluye las ganancias de capital. La base del FT-HR es el PIB menos la inversión, esto es, el consumo. Si la base del FT-HR incluyese las ganancias de capital, estrictamente dejaría de ser un impuesto al consumo.<sup>41</sup>

El FT-HR modifica el tratamiento fiscal de los intereses, los cuales se perciben después de impuestos. A diferencia del ISR corporativo, los pagos de intereses ya no son deducibles para las empresas y los ingresos por intereses ya no son gravables para los individuos.<sup>42</sup>

El FT-HR es equivalente a una retención sobre los intereses y las ganancias de capital. El impuesto empresarial es aplicable a los ingresos por actividades empresariales, antes de que sean pagados como intereses o de que sean retenidos por las empresas y generen ganancias de capital para los accionistas. Los intereses, los dividendos y las ganancias de capital obtenidas por individuos, ya han sido gravados por el impuesto empresarial, de manera que quienes los perciben no pueden eludirlo.<sup>43</sup>

#### 2.2.1.3.3. El sistema financiero y el gobierno

El servicio principal de las instituciones financieras (bancos, entidades de ahorro y crédito popular, uniones de crédito, etc.) es la intermediación; esto es, la captación de recursos del público en general y su colocación en el mismo público, a través de créditos o instrumentos de deuda. Dicho servicio no se cobra explícitamente mediante comisiones, sino de manera implícita en la diferencia entre las tasas pagadas en

---

<sup>41</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 111-112.

<sup>42</sup> *Ídem.*, pp. 86, 162-163.

<sup>43</sup> *Ídem.*, pp. 187-188.



operaciones pasivas y las cobradas en operaciones activas o recibidas en instrumentos de deuda.

Hall y Rabushka consideran que es fácil medir el valor agregado de los bancos y las aseguradoras. No obstante, esto ha sido tan difícil para los países desarrollados, que han optado por exentar a dichas instituciones del IVA.<sup>44</sup>

Según ellos, la solución es requerir que los bancos declaren el precio de los servicios que prestan a los depositantes. Dicho precio es la diferencia entre la tasa de interés de mercado y la tasa más baja que el banco paga a las cuentas abiertas en él.

La imposición de las empresas de seguros de vida debe seguir el mismo principio: deben declarar un ingreso adicional cuando paguen a sus asegurados una tasa menor que la tasa de interés de mercado.

De manera general, el principio es que el ingreso por cualquier servicio prestado en relación con una transacción financiera se calcule, en el impuesto empresarial, como la diferencia entre la tasa de interés de mercado y la tasa de interés efectivamente pagada en la transacción.<sup>45</sup>

Por otra parte, tanto el gobierno federal como el estatal y local están exentos del impuesto empresarial, pero sus empleados deben pagar el impuesto individual.<sup>46</sup>

#### 2.2.1.3.4. Las operaciones internacionales

En consistencia con el principio de gravar los ingresos lo más cercano posible a la fuente, el impuesto empresarial es un impuesto base-origen, es decir, grava las exportaciones y exenta las importaciones. Grava los ingresos obtenidos en el país, ya

---

<sup>44</sup> BICKLEY, *op. cit.*, p. 21. Cuellar Álvarez y Herrera Fallas señalan que éste "...es otro punto que no queda claro bajo la propuesta considerada", por lo que lo consideran una desventaja que, probablemente, cause problemas administrativos, CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 17.

<sup>45</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 114-115.

<sup>46</sup> *Ídem.*, p. 169.

sea por ventas o por exportaciones, y permite la deducción de las compras efectuadas en el país y de las importaciones.<sup>47</sup> En el mismo sentido, el impuesto individual no grava los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero.<sup>48</sup>

Según Hall y Rabushka, el impuesto empresarial embonaría perfectamente con los sistemas fiscales de los principales socios comerciales, tanto de Estados Unidos como de México. No obstante, a decir de Cuellar Álvarez y Herrera Fallas,

...se generarían presiones sobre los precios de transferencia, pues las empresas con operaciones en distintos países tratarían de atribuir la mayor cantidad posible de valor agregado a las operaciones en los países que no usan el impuesto H-R, con el objeto de evitar el pago en el país que utiliza el impuesto H-R.<sup>49</sup>

Ahora bien, si todos los países implementaran el FT-HR, todos los ingresos en cualquier parte del mundo serían gravados sólo una vez, tanto los obtenidos por actividades empresariales como los percibidos por sueldos y salarios.<sup>50</sup>

#### 2.2.1.4. La simplificación administrativa

En línea con los comentarios de Cuellar Álvarez y Herrera Fallas, podemos señalar que el efecto más importante de la adopción del FT-HR, en sustitución del ISR vigente

<sup>47</sup> BICKLEY, *op. cit.*, p. 16.

<sup>48</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 170-171.

<sup>49</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 20. “En la actualidad [–continúan–] la mayoría de los países, incluyendo los principales socios comerciales de México, utilizan el principio destino. Si se supone que México cambia al impuesto H-R y utiliza el principio de origen, la situación para un exportador mexicano que exporta a los Estados Unidos sería la siguiente: al sacar su mercancía del país, tendría que pagar el impuesto H-R, y luego, al introducir la mercancía en los Estados Unidos, volvería a pagar el impuesto al ingreso de aquel país, pues se le contabilizaría como una importación y Estados Unidos aplicaría el principio de destino. Es decir, el exportador en cuestión se vería afectado por la doble tributación de su mercancía. La situación es distinta para quien importe productos de Estados Unidos hacia México, pues en ese caso la aplicación del principio destino en el país en el que se produce la mercancía combinado con la aplicación del principio de origen en el país que compra la mercancía haría que ésta se encontrara libre de pago de cualquier impuesto. Así pues, una empresa con operaciones en los dos países, mediante el uso de los precios de transferencia, le atribuiría el mayor valor posible a los productos que envía de Estados Unidos a México, al mismo tiempo que reduciría el valor de los productos que van de México a Estados Unidos. Con ello lograría reducir el impuesto a pagar”, *Ídem*.

<sup>50</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. 117-118.

en México, sería la simplificación administrativa. Por una parte, dicha simplificación se debería a que el FT-HR es un impuesto al consumo y, por la otra, a algunas características de diseño que podrían incorporarse al ISR.<sup>51</sup>

Primero, dado que el objeto del impuesto es el consumo, el FT-HR no grava los ingresos financieros –devengo–, sino sólo los reales –caja–, por lo que no es necesario computar los ingresos por intereses, dividendos y ganancias de capital ni reconocer los efectos de la inflación. Además, elimina el arbitraje de sistemas contables.

Por el mismo motivo, el FT-HR trata la inversión como gasto y, en consecuencia, “...se eliminan los complejos esquemas utilizados en la estimación de la depreciación...”<sup>52</sup>

En tercer lugar, el FT-HR elimina el arbitraje de tasas porque establece una tasa única tanto para el impuesto empresarial como para el individual. Esta característica no es exclusiva ni necesaria para los impuestos al consumo; por ejemplo, el FT de Eslovaquia es un ISR individual a tasa única y el *x-tax* de David Bradford es un impuesto al consumo con tasas progresivas. En este sentido, el ISR podría reformarse con el fin de sustituir las diversas tasas y tarifas aplicables por una tasa única, sin perder su progresividad, la cual podría mantenerse a través de un mínimo exento.<sup>53</sup>

### 2.2.2. El *x-tax* de David Bradford

El *x-tax* es una variante del FT-HR; en palabras de Bradford, un impuesto al consumo de dos niveles. Tiene dos componentes: un impuesto empresarial y un impuesto individual. Conforme al impuesto empresarial, todas las empresas, sin importar su forma legal, son gravadas a una tasa única. En el cálculo del impuesto empresarial, los

---

<sup>51</sup> CUELLAR ALVAREZ y HERRERA FALLAS, *op. cit.*, p. 11.

<sup>52</sup> *Ídem.*, p. 14. De hecho, “...en México la Ley del ISR incorpora ya algunas de ellas, por lo que [–desde su punto de vista–] la reforma no arrojaría las mismas ganancias que en el caso del vecino del norte”, *Ídem.*, p. 15.

<sup>53</sup> *Ídem.* El arbitraje de tasas “...se presenta porque los contribuyentes que se enfrentan a diferentes tasas marginales buscan crear o aprovechar las deducciones legales con el fin de caer en los estratos que pagan tasas más bajas”, *Ídem.*

pagos a los trabajadores son deducibles. Los trabajadores son gravados por el impuesto individual, cuya base son los pagos por servicios personales subordinados. A diferencia del impuesto empresarial, el impuesto individual se calcula aplicando tasas progresivas, que inician en cero y terminan en una tasa igual a la del impuesto empresarial.<sup>54</sup>

Para simplificar su administración, las operaciones financieras se excluyen de la base de ambos impuestos. Las operaciones como el otorgamiento y la recepción de créditos, la emisión y la recompra de valores, y el pago y la recepción de dividendos no se computan en el cálculo de la base. La tasa del impuesto empresarial y las tasas y los rangos del impuesto individual se fijan en atención a los objetivos de recaudación y distribución de ingresos.<sup>55</sup>

Si negamos la deducción de los pagos a los trabajadores, el componente empresarial del sistema –el impuesto empresarial– se convierte en un IVA calculado conforme al método de sustracción o resta. Esto es de mucha ayuda al pensar en los vínculos entre los diversos sistemas fiscales en un mundo de impuestos nacionales. Considerando que la tasa del impuesto es la misma y dejando de lado detalles administrativos, un IVA calculado conforme al método de sustracción o resta es esencialmente equivalente a un IVA según el método de crédito en comprobante, una institución sobre la cual existe mucha experiencia a nivel mundial. Conforme al método de crédito en comprobante, el vendedor paga un impuesto sobre todas sus ventas, anotando de manera expresa y por separado el monto del impuesto en los comprobantes de sus ventas. Al contribuyente que realiza compras, le es permitido acreditar el monto del impuesto anotado en los comprobantes de sus compras. El efecto es que la venta de una empresa a otra ocasiona simultáneamente un pago del impuesto por parte del vendedor y un acreditamiento equivalente por parte del comprador. No se paga un impuesto neto al gobierno hasta el punto de venta a un comprador que no sea

---

<sup>54</sup> BRADFORD, *op. cit.*, p. 2. Según Avi-Yonah, el *x-tax* “es un impuesto empresarial de flujo de efectivo con una deducción de salarios y una estructura de tasa progresiva aplicable a los receptores de salarios...”, AVI-YONAH, *op. cit.*, p. 46.

<sup>55</sup> BRADFORD, *op. cit.*, p. 3.

contribuyente, normalmente el público en general. El IVA calculado conforme al método de crédito en comprobante recauda el mismo monto que el IVA según el método de sustracción o resta, con la condición de que los mismos bienes y servicios estén gravados a la misma tasa.<sup>56</sup>

En este sentido, el *x-tax* es un IVA calculado conforme al método de sustracción o resta, combinado con un sistema de transferencias basado en salarios con el fin de ajustar la distribución vertical de las cargas fiscales.<sup>57</sup>

La piedra angular del *x-tax* son las empresas, por lo que podemos entenderlo como un impuesto que consolida las operaciones de diversas empresas, cuya base consiste en el flujo neto de bienes y servicios de dichas empresas, sin distinguir entre nacionales y extranjeras.<sup>58</sup>

Una característica fundamental del *x-tax* es que se basa solamente en las ventas y las compras de bienes y servicios, sin incluir en la base las operaciones financieras. En el IVA tradicional, calculado conforme al método de sustracción o resta, todo lo que se requiere para determinar la base de una empresa es la información en flujo de efectivo sobre las operaciones reales: ventas menos compras de otras empresas.<sup>59</sup>

La gran diferencia entre el componente empresarial de un *x-tax* y un IVA tradicional es el tratamiento de los salarios, los cuales son deducidos en el primero, pero no en el segundo.<sup>60</sup>

Un *x-tax* es neutral respecto de todos los márgenes financieros. No hay un candado para la composición de los activos financieros ni hay una predisposición o un prejuicio

---

<sup>56</sup> *Ídem.*, p. 4.

<sup>57</sup> *Ídem.*, pp. 4-5.

<sup>58</sup> *Ídem.*, p. 5.

<sup>59</sup> *Ídem.*, p. 9.

<sup>60</sup> *Ídem.*, p. 16.

a favor o en contra de activos particulares basado en sus patrones de realización (devengo).<sup>61</sup>

### 2.2.3. El impuesto general al ingreso consumible de Fernando Sánchez Ugarte

En 2001, el doctor Fernando Sánchez Ugarte, quien fuera Subsecretario de Ingresos – y, por tanto, encargado de la política fiscal– durante el proceso legislativo en el que se aprobó la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, propuso sustituir el ISR con un impuesto al consumo denominado impuesto general al ingreso consumible.<sup>62</sup>

En términos macroeconómicos (esto es, a partir del Sistema de Cuentas Nacionales publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía), la base del IGIC se calcula restando del PIB, la inversión bruta fija. A nivel individual, los contribuyentes la determinan disminuyendo de los ingresos que obtuvieron por los actos o actividades gravadas por el IVA,<sup>63</sup> las adquisiciones respecto de las cuales otros contribuyentes les expidieron comprobantes, aun cuando estos últimos estuvieron exentos del IGIC. Dichas adquisiciones incluyen las compras de mercancías, maquinaria, equipo y activos intangibles, y las importaciones. El IGIC es el resultado de aplicar a la base, una tasa general única.<sup>64</sup>

Además de las personas morales, son sujetos del IGIC las personas físicas que perciben ingresos por actividades empresariales,<sup>65</sup> por actividades profesionales y por

---

<sup>61</sup> *Ídem.*, p. 18.

<sup>62</sup> Desde febrero de 2007, ya se comentaba que el entonces candidato del Partido Acción Nacional para Presidente de la República, Felipe Calderón, propondría la adopción de un impuesto similar al FT-HR en caso de resultar electo, RAMIREZ MARTINEZ, *op. cit.*, p. 6.

<sup>63</sup> El artículo 1o., primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece 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 servicio”.

<sup>64</sup> SANCHEZ UGARTE, Fernando, “Anexo 3. El impuesto al consumo”, FERNANDEZ, Arturo M. (coord.), *Gaceta de Economía*, Número especial “Una agenda para las finanzas públicas de México”, Primavera 2001, p. 303.

<sup>65</sup> El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación dispone que “Se entenderá por actividades empresariales las siguientes: I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes. II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores. III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos

el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles destinados para fines no habitacionales. Por el contrario, no son sujetos del IGIC las personas físicas que obtuviesen ingresos por sueldos y salarios; ganancias de capital; enajenación de acciones; intereses; premios; donaciones; herencias y legados.<sup>66</sup>

Así las cosas, al igual que el FT-HR y el *x-tax*, el IGIC grava todos los ingresos de capital y todos los de trabajo a una tasa única, y permite la deducción inmediata del cien por ciento de la inversión fija, de manera que es un impuesto al consumo.<sup>67</sup>

Sánchez Ugarte destaca que el IGIC tiene las siguientes ventajas: 1) Amplia la base del impuesto, aunque no la cantidad de sujetos pasivos; 2) Reduce la tasa marginal; 3) Simplifica el cálculo del impuesto y, por tanto, facilita su administración, entre otros motivos, porque no reconoce los efectos de la inflación ni permite la depreciación de las inversiones; 4) Aumenta la eficacia recaudatoria del impuesto porque la base casi no se ve afectada por los cambios en la actividad económica y porque la recaudación puede incrementarse con ajustes mínimos a la tasa.<sup>68</sup>

No obstante, el autor del IGIC también reconoce que la implementación del IGIC enfrenta algunos problemas: 1) El régimen de las instituciones del sistema financiero, especialmente de los bancos; 2) El régimen de sectores “difíciles de gravar”, tales como el agropecuario y el ambulante; 3) Los ajustes fronterizos, y 4) La doble tributación internacional. En cuanto a estos dos últimos temas, Sánchez Ugarte no define si el IGIC debe ser base-destino o base-origen ni argumenta a favor del

---

obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales”.

<sup>66</sup> SANCHEZ UGARTE, *op. cit.*, pp. 303-304.

<sup>67</sup> *Ídem.*, p. 304.

<sup>68</sup> *Ídem.*, pp. 304-305.

acreditamiento del IGIC en el extranjero, aunque sí aclara que “si este impuesto no puede ser acreditado en el extranjero entonces se daría un efecto de doble imposición, lo que pondría en desventaja y desestimularía la inversión extranjera que viene a México... [Lo que] puede hacer inviable el impuesto”.<sup>69</sup>

### 2.3. El *flat tax* en la práctica

En este apartado presentaremos los principales FT existentes en nuestros días: los FT de Europa del este, con énfasis en los de Rusia y Eslovaquia; el IRAP de Italia; el SBT de Michigan, y el BET de New Hampshire.

Entre otras, existe una diferencia importante entre los modelos de FT propuestos a nivel teórico –el *flat tax* de Hall y Rabushka, el *x-tax* de Bradford y el impuesto general al ingreso consumible de Sánchez Ugarte– y los FT que revisaremos a continuación: los primeros fueron diseñados para sustituir los ISR vigentes en Estados Unidos y México, mientras que los segundos fueron hechos para coexistir con el IVA, salvo en el caso de los de Michigan y New Hampshire que cohabitan con otros tipos de impuestos al consumo.<sup>70</sup>

#### 2.3.1. El *flat tax* en Europa del este

Aun cuando hubo precursores,<sup>71</sup> el interés de los países de Europa del este se debe principalmente al FT de Rusia, el cual aumentó la recaudación del ISR individual en más de 25% en términos reales durante su primer año de vigencia. El éxito aparente de esta reforma provocó una segunda ola de FT que todavía continúa, aun en países no europeos, tales como Costa Rica y Mongolia.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> *Ídem.*, p. 305-306.

<sup>70</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 7.

<sup>71</sup> Jersey adoptó un FT en 1940 a una tasa de 20%; Hong Kong en 1947 a una tasa de 16% y Guernesey en 1960 a una tasa de 20%, MITCHELL, Daniel J., *Mundo plano, impuesto uniforme*, <http://www.elcato.org/node/3100>, 30 de enero de 2008, p. 2.

<sup>72</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 3, y VVAA, *Fundamental reform...*, p. 97.



Nosotros revisaremos, primero, el régimen fiscal de estos países en el orden en el que el FT fue adoptado y luego, los FT implementados a nivel estatal en Estados Unidos, los cuales tomaron la forma de un IVA calculado conforme al método de adición o suma (esto es, la suma de salarios y utilidades).<sup>73</sup>

#### 2.3.1.1. Estonia

Estonia fue el primero de la cosecha actual de FT, inicialmente a una tasa de 26 por ciento (a la mitad entre las tasas mínima y máxima anteriores a la reforma). Esta tasa ha sido disminuida desde 1994 y está programada para llegar a 20 por ciento en 2009. La exención personal se aumentó sustancialmente a partir de la adopción del FT: de 2,400 a 3,600 EEK (coronas estonias), aunque la inflación limitó este aumento en términos reales.

La tasa del ISR corporativo disminuyó de 35 a 26 por ciento y se ha mantenido alineada con la del individual. No obstante, la característica más conocida del enfoque de Estonia en relación con la imposición empresarial, adoptada en 2000, no formó parte de la reforma del FT: la exención de las utilidades no distribuidas, las cuales se gravan a la tasa regular al ser distribuidas. Parece que no hubo cambios sustanciales en el IVA ni en los impuestos especiales al momento de adoptar el FT.<sup>74</sup>

#### 2.3.1.2. Lituania

Lituania introdujo su FT en 1994 a una tasa de 33 por ciento, la mayor de las tasas marginales vigentes antes de la reforma. El umbral de exención personal se aumentó sustancialmente de 35 a 115 LTD (litas) (más del doble en relación con el PIB, pero sólo un 2.6 por ciento del PIB per cápita). La tasa del ISR corporativo se mantuvo en 29 por ciento. Mientras que la tasa del ISR individual se ha conservado sin cambios desde 1994, la del empresarial se ha disminuido a 15 por ciento. El impuesto especial

---

<sup>73</sup> KEEN, Michael, "Tax reform in Italy", *Tax Notes International*, 17 February 2003, nota al pie 35, y BIRD, *op. cit.*, p. 699.

<sup>74</sup> *Ídem.*, p. 7; MITCHELL, *A brief guide...*, p. 5, y MITCHELL, *Mundo plano...*, p. 2.

previo, que funcionaba como un IVA, fue transformado en un IVA a partir de la introducción del FT, manteniendo la tasa en 18 por ciento; se introdujo un nuevo impuesto especial y se aumentaron las tasas de la gasolina, el diesel y la cerveza a finales de 1994.<sup>75</sup>

#### 2.3.1.3. Letonia

El FT de Letonia entró en vigor en 1997 a una tasa de 25 por ciento. Antes, Letonia tenía una estructura inusual de tasas regresivas (esto es, una en la que la tasa marginal disminuye mientras que el ingreso aumenta), con una tasa marginal inicial de 25 por ciento y una final de 10 por ciento para los ingresos mayores. Por tanto, inusualmente la introducción del FT en Letonia resultó en un aumento de la carga fiscal para los ingresos mayores. El monto de la exención personal fue disminuido, pero se mantuvo alto (alrededor de un 19 por ciento del ingreso per cápita).

La tasa del ISR corporativo estaba al 25 por ciento antes de la reforma y se mantuvo al mismo nivel, al igual que la del individual. No obstante, desde entonces las dos se han apartado sucesivamente una de otra, con la tasa del ISR corporativo al 15 por ciento actualmente. Los ingresos por intereses y dividendos estaban y continúan exentos. Como en Estonia, parece que no hubo cambios significativos en el IVA ni en los impuestos especiales.<sup>76</sup>

#### 2.3.1.4. Rusia

A principios de 2001, Rusia unificó las tasas marginales de su ISR individual – previamente en 12, 20 y 30 por ciento– en 13 por ciento, cerca de la tasa marginal mínima. El umbral de exención personal se aumentó modestamente en términos reales. Esta exención disminuye discontinuamente conforme el ingreso aumenta, de manera que, en principio, la tasa marginal efectiva es infinita: en este sentido, el impuesto no

---

<sup>75</sup> *Ídem.*

<sup>76</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, pp. 7-8, y MITCHELL, *A brief guide...*, p. 5.

es realmente proporcional (FT). Además, una vez que la exención ha sido agotada, el impuesto funciona como un ISR proporcional: en el rango de ingresos mayores, tanto la tasa promedio como la marginal son 13 por ciento. También se tomaron diversas medidas para ampliar la base del ISR individual, tales como la derogación de las exenciones a los militares. Mientras que la tasa personal aplicable a los ingresos por intereses se disminuyó de 15 a 13 por ciento, se introdujo un impuesto especial de 35 por ciento sobre los intereses bancarios “excesivos”.

La tasa máxima del ISR corporativo se aumentó de 30 a 35 por ciento, aunque se redujo a 24 por ciento a partir de 2002. También hubo cambios estructurales al IVA, incluso la derogación de algunas exenciones y la sujeción al impuesto de las personas físicas con actividades empresariales. Se establecieron impuestos especiales sobre el diesel y los lubricantes, y se aumentaron sustancialmente aquéllos sobre el tabaco y el petróleo (éste, por ejemplo, a más del doble en términos nominales).

A diferencia de las reformas FT previas y de la mayoría de las posteriores, la rusa incluyó un cambio importante en la estructura de tasas de las contribuciones de seguridad social, lejos de la proporcionalidad: se reemplazaron una variedad de contribuciones determinables a una tasa proporcional de 39.5 por ciento, por un *unified social tax* regresivo con una tasa marginal decreciente de 40 a 2 por ciento.<sup>77</sup>

En lo que respecta a la administración tributaria y el cumplimiento de obligaciones, se eliminó el pago en especie y se introdujo el número de identificación fiscal y la retención del ISR individual en la fuente.<sup>78</sup>

### 2.3.1.5. Ucrania

En vigor a partir de enero de 2004, un FT con una tasa de 13 por ciento reemplazó al ISR individual con tasas marginales del 10 al 40 por ciento. La exención personal se

---

<sup>77</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 8; VVAA, *Fundamental reform...*, p. 96, y MITCHELL, *A brief guide...*, p. 5.

<sup>78</sup> VVAA, *Fundamental reform...*, p. 97.

aumentó de 204 a 738 UAH (hryvnias), aunque sólo para aquéllos con ingresos menores que 1.4 veces el salario mínimo (*subsistence amount*); a partir de ese nivel, la exención no es aplicable. Por tanto, al igual que la rusa, la variante ucraniana no es realmente proporcional (FT), aunque después del nivel al que la exención no es aplicable se convierte en un impuesto proporcional.

Se amplió la base del ISR individual al gravar los ingresos por intereses, previamente exentos, con una tasa proporcional, reemplazar varias exenciones con subsidios específicos y adoptar una definición más amplia de ganancias de capital. Se disminuyó la tasa del ISR corporativo de 30 a 25 por ciento y, en 2003 y 2004, se derogaron exenciones y tratamientos preferenciales importantes. Se mantuvo el IVA al 19 por ciento, pero se derogaron varias exenciones sectoriales (incluso para la construcción de viviendas, la aeronáutica y la fabricación de barcos).<sup>79</sup>

#### 2.3.1.6. Eslovaquia

Eslovaquia tiene hoy el sistema fiscal más competitivo de Europa y uno de los mejores del mundo entero, el cual le “ha ayudado a hacer del país un destino atractivo para la inversión global”.<sup>80</sup> A partir de 2004, tanto sus ISR corporativo e individual como su IVA se calculan aplicando una tasa única de 19 por ciento.<sup>81</sup>

El FT de 19 por ciento reemplazó el ISR individual de cinco rangos, los cuales iban de 10 a 38 por ciento. La tasa de 19 por ciento también se aplica al ISR corporativo, reemplazando la tasa de 25 por ciento existente bajo el sistema antiguo (29 por ciento en 2000 y 2001, y 40 por ciento hasta 1999). Aun cuando el ISR de tasa única ha atraído la mayor parte de la atención, no fue el único cambio importante en el sistema fiscal. El FT también tuvo como consecuencia una simplificación significativa del

<sup>79</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 9, y MITCHELL, *A brief guide...*, p. 6.

<sup>80</sup> RAMIREZ MARTINEZ, *op. cit.*, p. 10. De acuerdo con Ramírez Martínez, “varios factores deben ser considerados al determinar el efecto de la reforma fiscal de Eslovaquia: i) El efecto de sustituir un impuesto progresivo a los ingresos personales por un solo ISR con una tasa única; ii) Los efectos de impuestos indirectos crecientes tales como el impuesto sobre el valor agregado, impuestos a la producción y servicios, y iii) El efecto de la reforma total en el desarrollo económico del país”, *Ídem.*, p. 15.

<sup>81</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 9.

sistema fiscal. Al igual que otros países en vías de desarrollo, la Ley del ISR estaba plagada de exenciones, reglas especiales, tasas preferenciales y muchos otros beneficios hechos a la medida de grupos de interés. Había más de doscientos tratamientos inequitativos antes de la reforma, la mayoría de los cuales fueron eliminados durante la reforma.<sup>82</sup>

En el ISR individual, la reforma fiscal eslovaca se enfocó en la implementación de un impuesto de tasa única, conforme al principio de gravar todos los ingresos de la misma manera, sin importar su fuente o destino. La nueva legislación eliminó 21 tipos distintos de imposición sobre la renta, incluso los cinco rangos de tasas (10, 20, 38, 35 y 38 por ciento) y los tratamientos preferenciales para algunos sectores de la economía (agricultura, silvicultura, inversión extranjera, etc.). La existencia de una tasa marginal única para todos los ingresos que exceden la exención estándar, bruscamente disminuye los efectos discriminatorios de la imposición sobre la renta.

El umbral de la exención personal se incrementó significativamente. Según la ley antigua, los contribuyentes no pagaban impuestos por las primeras 38,760 SKK (coronas eslovacas). Conforme al FT, el rango cero se fijó en 160 por ciento del ingreso de pobreza (*poverty-income level*).

Además, el rango cero se indexó a la inflación (técnicamente, el umbral de exención personal se indexó al ingreso de pobreza, pero dado que éste se ajusta anualmente de acuerdo a la inflación, el primero avanza al mismo ritmo que el segundo). Esto significa que el umbral exento aumenta automáticamente cada año, previniendo los aumentos “ocultos” o “inflacionarios” de la carga fiscal debidos a los incrementos del ingreso nominal.

El aumento de la deducción matrimonial fue otra característica popular de la reforma. Según la ley antigua, el cónyuge empleado podía deducir 12,000 SKK si el otro

---

<sup>82</sup> CHREN, Martin, “The Slovakian tax systems. Key features and lessons for policy makers”, *Prosperitas*, vol. VI, issue VI, September 2006, p. 3, y VVAA, *Fundamental reform...*, p. 99.

cónyuge estuvo desempleado y no obtuvo ingresos gravados en el año anterior. Ahora, esta deducción se aumentó hasta igualarla al umbral de exención personal, un incremento de más del 700 por ciento. Ésta fue una reforma muy importante dado que no existen declaraciones matrimoniales (consolidadas) en Eslovaquia.

También se modificó el tratamiento fiscal de los hijos, de una deducción de 16,800 SKK a un crédito fiscal de 4,800 SKK por hijo, lo cual es más valioso para los padres dado que el crédito reduce el impuesto a pagar mientras que la deducción sólo disminuye el ingreso gravable.<sup>83</sup>

Los líderes eslovacos consideraron que, gracias a la exención personal y al crédito fiscal por hijo, el sistema fiscal retuvo elementos de progresividad.

A partir del 1 de enero de 2004, la tasa corporativa en Eslovaquia se redujo del 25 al 19 por ciento (en 1993, la tasa era de 45 por ciento). El nuevo ISR corporativo también se basó en el principio de gravar los ingresos de capital sólo una vez, aun cuando se transfieran del nivel corporativo al individual. Por tanto, el gravamen individual a los dividendos se eliminó y los ingresos de capital sólo se gravan una vez, al nivel de las utilidades.

Otro paso importante fue la relajación de las reglas de pérdidas. La nueva legislación permite que las pérdidas se deduzcan de los ingresos gravados en un período de cinco años, sin límites anuales.

No obstante, las empresas eslovacas no pueden deducir las inversiones en el año en el que las realizan, una política conocida como deducción inmediata (*expensing*). En su lugar, se establecieron tasas de depreciación, lo que significa que sólo una parte del costo de la inversión puede deducirse cada año. Dependiendo del tipo de inversión, el período de depreciación es de 4, 6, 12 o 20 años.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> CHREN, *op. cit.*, p. 9.

<sup>84</sup> *Ídem.*, p. 10. Esta aclaración resulta muy importante, ya que permite diferenciar el FT de Eslovaquia de otros FT, tales como el de Robert Hall y Alvin Rabushka. No obstante, hay quien afirma que, “si bien las

Tal vez el cambio más importante en la legislación fiscal eslovaca fue la simplificación de los ISR individual y corporativo. Con el fin de lograr el máximo grado de transparencia fiscal y minimizar las distorsiones económicas, la nueva Ley del ISR eliminó una gran cantidad de exenciones y regímenes especiales (alrededor del 80 por ciento: 90 excepciones, 85 exenciones, 7 deducciones y 37 tasas preferenciales). Esto simplificó el sistema y eliminó los beneficios que promovían la toma de decisiones basadas en consideraciones fiscales más que económicas.<sup>85</sup>

Como parte de la reforma eslovaca, se eliminaron otros tres impuestos: el impuesto sobre herencias, el impuesto sobre donativos y el impuesto sobre enajenación de inmuebles. Y simultáneamente dejaron de ser deducibles los donativos a organizaciones no gubernamentales.<sup>86</sup>

Por último, se realizaron reformas significativas a los impuestos indirectos: se unificaron las tasas del IVA en 19 por ciento (antes, la tasa estándar era de 20 por ciento y la reducida, de 14 por ciento) y se aumentaron los impuestos especiales para alinearlos con las directrices de la Unión Europea (antes de lo acordado).<sup>87</sup>

### 2.3.1.7. Georgia

A principios de 2005, se introdujo un FT sobre la renta individual al 12 por ciento reemplazando uno con tasas de 12, 15, 17 y 20 por ciento. Una característica particular del FT de Georgia es la ausencia de una exención básica: en este caso, el impuesto sobre salarios es proporcional en todos los niveles de ingreso. Sin embargo, la

---

declaraciones de impuestos de Eslovaquia no se han reducido al tamaño de una postal, como los famosos autores del impuesto plano en EUA prometieron, *el impuesto plano eslovaco recientemente adoptado sigue generalmente los principios académicos*, quizá de la manera más consistente, frente a otros países que han introducido este tipo de gravamen en la legislación”, RAMIREZ MARTINEZ, *op. cit.*, p. 15.

<sup>85</sup> CHREN, *op. cit.*, p. 11.

<sup>86</sup> *Ídem.*, p. 12. Al respecto, Pérez de Ayala señala que la estructura de los impuestos directos de los sistemas fiscales ‘neotradicionales’ sin innovación técnica propia, esto es, los “sistemas que no incorporan nuevas técnicas fiscales y se limitan a aplicar o adoptar las ya conocidas o tradicionales”, está integrado por impuestos patrimoniales como los eliminados en la reforma fiscal de Eslovaquia, PEREZ DE AYALA, *op. cit.*, p. 182.

<sup>87</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 10.

extensión del cambio no debe ser sobreestimada; la exención básica antes de la reforma era menor que el 5 por ciento del PIB per cápita y su derogación no parece haber sido un asunto importante para la opinión pública. La razón dada para eliminarla fue facilitar la retención del impuesto a aquellos trabajadores con varios empleos. No obstante, se duplicó la pensión mínima para el retiro. El ISR corporativo se mantuvo al 20 por ciento. La reforma también incluyó una disminución sustancial de la tasa de la contribución de seguridad social del 33 al 20 por ciento y de la tasa normal del IVA del 20 al 18 por ciento.

Para compensar parcialmente la pérdida recaudatoria por la reducción de tasas, se derogaron varias exenciones, tanto en el ISR individual (para regiones montañosas y agricultores, por ejemplo) como en el IVA, y se aumentaron la mayoría de los impuestos especiales.<sup>88</sup>

#### 2.3.1.8. Rumania

En vigor a partir de enero de 2005, una tasa proporcional de 16 por ciento reemplazó la tarifa de cinco tasas marginales (del 18 al 40 por ciento) del ISR individual. La exención personal mensual se aumentó modestamente en términos reales. También se redujo la tasa del impuesto sobre utilidades, del 25 al 16 por ciento. Los dividendos pagados a individuos, los ingresos por intereses y las ganancias de capital se sujetaron a retenciones menores que la tasa proporcional, pero desde 2006 dichas retenciones se equipararon a la tasa de 16 por ciento. Las dos tasas del IVA (19 y 9 por ciento) se mantuvieron sin cambios, pero más adelante varias exenciones menores (relacionadas con el entretenimiento, por ejemplo) se derogaron y los impuestos especiales se incrementaron.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> *Ídem.* y MITCHELL, *A brief guide...*, p. 6.

<sup>89</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 11, y MITCHELL, *A brief guide...*, p. 6.



Tabla 1. El *flat tax* en Europa del este

País	Adopción del FT	Tasa PF nominal <sup>1/</sup>		Tasa PM nominal, <sup>1/</sup>	Cambio en mínimo exento
		Antes	Después	Después	
Estonia	1994	16-33	26	26	Aumento moderado
Lituania	1994	18-33	33	29	Aumento sustancial
Letonia	1997	10 y 25	25	25	Reducción ligera
Rusia	2001	12-30	13	37	Aumento moderado
Ucrania	2004	10-40	13	25	Aumento
Eslovaquia	2004	10-38	19	19	Aumento sustancial
Georgia	2005	12-20	12	20	Derogación
Rumania	2005	18-40	16	16	Aumento

<sup>1/</sup> Tasas de los años inmediatos anteriores y posteriores al de adopción del FT.

PF Personas físicas (individuos)

PM Personas morales (empresas)

Fuente: KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 6, “Table 1. Current ‘Flat Taxes’ (Rates in Percent)”.

### 2.3.1.9. Diferencias y semejanzas

Aun cuando existen semejanzas evidentes entre ellos, uno de los aspectos más impresionantes de esta familia de FT es cuan diferentes son.

Una primera diferencia es la que existe entre la primera ola de reformas en los Balcanes, caracterizada por tasas fijadas a niveles moderadamente altos o cercanas a la tasa marginal máxima previa a la reforma, y la segunda ola, iniciada en Rusia, marcada por tasas cercanas a la mínima previa a la reforma: menores que 20 por ciento en todos los casos y mucho menores en algunos de ellos.

Hay otras diferencias significativas entre ellos. En la mitad de los casos –Estonia, Letonia, Eslovaquia y Rumania–, cuando se introdujo el FT, la tasa del ISR individual se fijó al mismo nivel que la tasa del ISR corporativo. Igualar las tasas de esta manera

tiene el mérito de remover las distorsiones fiscales en la elección sobre la forma, corporativa o individual, de llevar a cabo una actividad, siempre que los dividendos y las ganancias de capital están exentas. El primero de estos países sí eliminó el impuesto sobre dividendos, aunque, por otro lado, Rumania no. Éstos son los casos en los que los FT en Europa del este se acercan más al FT de Robert Hall y Alvin Rabushka, aunque la diferencia clave con éste es que las inversiones no son deducibles de manera inmediata, sino depreciables. Si las inversiones fuesen deducibles inmediatamente, la combinación de los ISR personal y corporativo daría lugar a un IVA base-origen, calculado conforme al método de sustracción o resta, con un crédito fiscal personal.<sup>90</sup>

Existen otras diferencias. Sorpresivamente, Eslovaquia es el único país que fijó la tasa del IVA al mismo nivel que las tasas del ISR individual y corporativo. No existe razón alguna para igualar dichas tasas y ésta simplemente puede ser que 19 por ciento resultó ser la tasa necesaria para mantener la recaudación sin cambios, adoptar el FT y unificar las tasas del IVA, todo al mismo tiempo.

Estas reformas también adoptaron diversos enfoques respecto al tratamiento de los ingresos de capital. Mientras que los reformadores de la segunda ola gravaron los intereses y las ganancias de capital al mismo nivel o a niveles cercanos a la tasa única (lo cual requirió aumentar significativamente la tasa aplicable a los intereses), Letonia los exentó y Estonia gravó los intereses a una tasa menor que la tasa única. De hecho, en cuanto a este tema, los FT de la primera ola se asemejaron mucho al impuesto semi-dual (*semi-dual income tax*) –el cual aplica una tasa proporcional y baja a los ingresos de capital y tasas progresivas y altas a los ingresos de trabajo– en el que fueron pioneros los países nórdicos.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 11. En el mismo sentido, “es apropiado indicar –dice Mitchell– que muchos de los países que tienen flat tax alrededor del mundo no son consistentes con el modelo puro creado por los Profesores Hall y Rabushka... Casi todos, sino todos, retienen por lo menos una doble tributación del ingreso que es ahorrada y luego invertida... y no parece que haya un país que permita la exención inmediata de los gastos en inversión de los negocios”, MITCHELL, *Mundo plano...*, p. 3.

<sup>91</sup> KEEN, KIM y VARSANO, *op. cit.*, p. 12.

Más allá de la semejanza de una tasa marginal única aplicable a los salarios, hay varias características estructurales que, aun cuando no son comunes a todos, son recurrentes:

- Salvo en Letonia y Georgia, la introducción del FT ha sido asociada a un aumento –sustancial en algunos casos– de la exención personal.
- En diversos grados, la reforma ha incluido la eliminación o la reducción de exenciones, tanto en el ISR corporativo como en el ISR individual, ya sea para gravar los ingresos de capital o para quitar tratamientos preferenciales.
- En muchos casos, la introducción del FT se asoció a una reducción de la tasa del ISR corporativo, la cual ha continuado reduciéndose.
- Finalmente, la segunda ola de reformas incluyó un aumento sustancial de los impuestos indirectos, especialmente de los especiales.<sup>92</sup>

#### 2.3.1.10. Otros países

El FT continuó su camino en 2006, extendiéndose más allá de Europa del este. En 2007, Islandia, Mongolia, Kirguistán, Macedonia y Montenegro adoptaron FT a tasas de 35.7, 10, 10, 12 y 15 por ciento, respectivamente.<sup>93</sup> La pequeña isla de Mauricio, ubicada en el Océano Índico a 1,500 millas de la costa sureste de África, aprobó su presupuesto para 2006-2007, el cual dispone que, a partir del 1 de julio de 2009, los ISR corporativo e individual se calcularan aplicando una tasa única de 15 por ciento.<sup>94</sup> Además, Albania, República Checa y Timor del Este están buscando implementar un FT.

---

<sup>92</sup> *Ídem.*, p. 13.

<sup>93</sup> MITCHELL, *Mundo plano...*, p. 2. No obstante, “la tasa de Macedonia –señala Mitchell– está programada para reducirse hasta llegar a un 9 por ciento en el 2010 –teniendo así la tasa de flat tax más baja del mundo...”, MITCHELL, *Mundo plano...*, p. 3. Por otra parte, es importante resaltar la incorporación de Islandia al club del FT, ya que se trata del primer país del “primer mundo” que se ha unido a dicho club, ver MITCHELL, Daniel J., “Iceland joins the flat tax club”, *Tax & Budget Bulletin*, No. 43, Cato Institute, Washington, February 2007.

<sup>94</sup> HALL y RABUSHKA, *op. cit.*, pp. ix-x.

### 2.3.2. El *imposta regionale sulle attività produttive* de Italia

Otra innovación de finales de los noventa fue la introducción del IRAP, el cual grava a las empresas sobre el monto en el que sus ventas exceden sus compras. Por tanto, la base del IRAP es el valor agregado de la empresa, de manera que –aun cuando popularmente no es conocido como tal– el IRAP es un tipo de IVA. Para ser precisos, es un IVA base-origen calculado conforme al método de sustracción o resta. Aun cuando no se calcula así, en esencia, la base del IRAP es equivalente a la suma de los salarios y las utilidades de la empresa.

La base del IRAP se calcula anualmente conforme al método de sustracción o resta, como la diferencia entre las ventas y las compras de la empresa. Tiene reglas específicas para los diversos tipos de instituciones financieras. Ni los salarios ni los intereses son deducibles. Y los desembolsos por bienes de capital son depreciados.<sup>95</sup>

El IRAP es un impuesto regional (aun cuando es recaudado por el Estado) y, en 1998, reemplazó un ISR local –que gravaba a las empresas a una tasa de 16 por ciento y exentaba a las sociedades de personas, los profesionistas y los agricultores–, un impuesto sobre dividendos, un impuesto sobre activos netos y un impuesto sobre nóminas, que se destinaba a financiar el sistema nacional de salud.<sup>96</sup> La tasa principal es 4.25 por ciento, pero las regiones pueden variarla en un punto porcentual, en cualquier sentido, y diferenciarla por sector. Esta facultad se utiliza principalmente para disminuir la tasa aplicable a la agricultura y aumentarla para las actividades financieras.<sup>97</sup>

En principio, el IRAP tiene algunas características atractivas. Es más simple que el grupo de impuestos que reemplazó. Su contabilidad es mínima –esencialmente, registrar las ventas y las compras– y, muy probablemente, ya es requerida por el ISR de personas jurídicas (*imposta sul reddito delle persone giuridiche*) o el ISR de

---

<sup>95</sup> BIRD, *op. cit.*, p. 701.

<sup>96</sup> *Ídem.*

<sup>97</sup> KEEN, *op. cit.*, p. 14.

personas físicas (*imposta sul reddito delle persone fisiche*). La base potencial es amplia y permite una tasa relativamente baja. El IRAP ha recibido un tratamiento favorable para los efectos de los tratados para evitar la doble tributación, pues la parte del IRAP que corresponde a un impuesto sobre utilidades ha sido considerada acreditable. Por último, el IRAP ha tenido éxito al aumentar considerablemente la recaudación.<sup>98</sup>

A pesar de estas características, el IRAP no ha sido popular. No está claro por qué. En parte puede ser porque grava a grupos que anteriormente habían estado exentos de la tributación regional. También porque es visto como otro impuesto sobre salarios, que lo es, aunque de la misma manera que lo es el IVA, el cual no es criticado por este motivo.<sup>99</sup>

### 2.3.3. El *single business tax* de Michigan

En 1953, el estado de Michigan introdujo un IVA llamado *business activities tax*. Aun cuando éste fue abrogado en 1967, la misma idea regresó en 1976 con el SBT, el cual, básicamente, es un IVA calculado conforme al método de adición o suma, que se determina a través de los ingresos sumando los pagos al trabajo y el capital y restando una cantidad importante de deducciones. Originalmente, se buscó que el SBT reemplazara el ISR corporativo estatal y algunos otros impuestos empresariales. Sus principales virtudes fueron aumentar la estabilidad de la recaudación y gravar a las empresas organizadas a través de formas jurídicas no corporativas.<sup>100</sup>

Hasta 2007, el SBT estuvo vigente a una tasa de 2.3%. A partir de 2008, se sustituyó el SBT por el *Michigan business tax*, que en realidad es un conjunto de cuatro impuestos: el *business income tax*, un ISR aplicable tanto a las empresas como a los individuos que realicen actividades empresariales en Michigan; el *modified gross receipts tax*, un

---

<sup>98</sup> *Ídem.*, p. 15.

<sup>99</sup> *Ídem.*

<sup>100</sup> BIRD, *op. cit.*, pp. 699-700 y ATKINS y WILLIAMS, *op. cit.*, p. 2, 6. Atkins y Williams cuestionan que el SBT grave el valor agregado a la manera de otros IVA, principalmente por las distorsiones que crea el uso de estímulos fiscales, ATKINS y WILLIAMS, *op. cit.*, p. 2.

impuesto sobre ingresos brutos diseñado a partir del SBT; el *insurance company premiums tax*, un impuesto especial para las aseguradoras que se calcula aplicando una tasa de 1.0735% sobre los ingresos netos por primas y, finalmente, el *financial institutions tax*, un impuesto especial para las instituciones financieras, pagadero en lugar de los primeros dos impuestos, que se determina aplicando una tasa de 0.235% al capital neto de los establecimientos de dichas instituciones.<sup>101</sup>

#### 2.3.4. El *business enterprise tax* de New Hampshire

El segundo IVA estatal de Estados Unidos es mucho más reciente. En 1993, el estado de New Hampshire introdujo el BET, el cual difiere del SBT en varios aspectos importantes. Primero, la base del BET es esencialmente el valor agregado de la empresa, esto es, la suma de todos los sueldos, salarios, intereses y dividendos, pagados por la empresa, después de algunos ajustes. Segundo, se aplica una tasa mucho menor (0.75% en comparación con 2.3%). Tercero, a diferencia del SBT, el BET no reemplazó, sino complementó el ISR corporativo de New Hampshire. A pesar de esas diferencias, dichos impuestos también se asemejan en diversos elementos significativos. Ambos gravan el valor agregado calculado conforme al método de adición o suma y ambos buscan proveer a las haciendas estatales de una fuente de recaudación estable, eficiente y simple.<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> ATKINS y WILLIAMS, *op. cit.*, p. 2.

<sup>102</sup> BIRD, *op. cit.*, p. 700, y PUBLIC SERVICE OF NEW HAMPSHIRE, *New Hampshire fact book: Taxes and business climate*, Economic and Community Development Division, New Hampshire, June 2008, p. 5.

**Tabla 2. Los flat tax en la teoría y la práctica y el ISR y el IVA de México**

	Teoría			Práctica			México	
	FT-HR <sup>1/</sup>	X-Tax <sup>1/</sup>	IGIC	FT-EE <sup>2/</sup>	IRAP	BET	ISR	IVA
<b>Objeto</b>	Consumo	Consumo	Consumo	Renta	Consumo	Consumo	Renta	Consumo
<b>Tipo</b>	IVA	IVA	IVA	n/a	IVA	IVA	n/a	IVA
<b>Método</b>	Resta	Resta	Resta	n/a	Resta	Suma	n/a	Crédito
<b>Sujetos pasivos</b>	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF
<b>Hecho imponible</b>	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Pagos	Ingresos	Actos o actividades
<b>Base</b>	Origen	Origen	Origen	Origen	Origen	Origen	Origen	Destino
<b>Criterio</b>	Caja	Caja	Caja	Devengo / caja	Caja	Caja	Devengo / caja	Caja
<b>Tasa PM nominal</b>	Única	Única	Única	n/a	Única	Única	Única	Múltiple
<b>Tasa PF nominal</b>	Única	Única	Única	Única	Única	Única	Múltiple	Múltiple

<sup>1/</sup> Nos referimos al impuesto empresarial.

<sup>2/</sup> Como ejemplo de los FT en Europa del este, presentamos el ISR personal de Rusia.

PM Personas morales (empresas).

PF Personas físicas (individuos).

Fuente: Elaboración propia.

Al respecto, cabe aclarar que, para los efectos del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2008, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público definió la estructura normal del ISR y el IVA en los siguientes términos:

*i) Impuesto sobre la renta empresarial*

Se considera que la estructura normal del ISR empresarial es aquella que se aplica bajo el principio de renta mundial, es decir, obliga a acumular los ingresos sin importar el país donde se generen, evita la doble tributación internacional,

grava a las actividades empresariales sobre una base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades y autoriza la deducción de las inversiones en línea recta.

*ii) Impuesto sobre la renta de personas físicas*

Se considera que la estructura normal consiste en un esquema global de ingresos, mediante el cual se obliga a la acumulación de todos los ingresos independientemente de la naturaleza de los mismos, de base amplia, sin excepciones, con una tarifa progresiva y que no grava un ingreso equivalente a un salario mínimo.

[...]

*iv) Impuesto al valor agregado*

El esquema normal es aquél que grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final (plurifásico no acumulativo), que se aplica sobre una base amplia y con una tasa uniforme, sin excepciones, que otorga la tasa cero sólo a las exportaciones y con un número reducido de exenciones a sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro, al ser un IVA base consumo, deben ser excluidos de este impuesto.<sup>103</sup>

---

<sup>103</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Presupuesto de gastos fiscales 2008*, [http://www.apartados.hacienda.gob.mx/politica\\_ingresos/documentos/presupuesto/presupuesto\\_gastos\\_fiscales\\_2008.pdf](http://www.apartados.hacienda.gob.mx/politica_ingresos/documentos/presupuesto/presupuesto_gastos_fiscales_2008.pdf), 29 de junio de 2008, pp. 4-5. Según el mismo documento, “la estructura normal de un impuesto está formada por los tratamientos generales en materia de objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, así como por el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros”.



## **CAPITULO III. EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA**

Como señalamos en la Introducción, nosotros consideramos que el objeto del IETU no es el ingreso, sino el consumo; que es un impuesto directo según el criterio de traslación jurídica, e indirecto según su objeto; que es un IVA calculado conforme al método de sustracción o resta; que es un impuesto base-origen, y que es un FT distinto de los de Europa del este, pero similar al IGIC de Fernando Sánchez Ugarte y al IRAP de Italia.

Para esto, ya revisamos el concepto, los elementos esenciales y la clasificación de los impuestos, con énfasis en la distinción entre impuestos directos e indirectos; ya describimos el concepto de FT y los principales modelos de FT en la teoría y en la práctica, con acento en el FT-HR y en los de Europa del este, y ya comparamos los elementos esenciales de los ISR e IVA vigentes en México con los de dichos modelos. Finalmente, en este capítulo analizaremos los elementos esenciales del IETU, su clasificación, su identidad con algunos modelos de FT y la constitucionalidad de la Ley del IETU según la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### 3.1. Proceso legislativo

El proceso legislativo de la Ley del IETU fue distinto al de otras leyes tributarias, cuando menos, por la extensión y el contenido de la iniciativa y de los dictámenes que lo integraron y por la participación de diversos sectores en las discusiones parlamentarias.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> El proceso legislativo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue el siguiente: 1. Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007; 2. Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2339-E, el 12 de septiembre de 2007, y 3. Dictamen con proyecto de Decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en la Gaceta Parlamentaria del Senado de la República el 14 de septiembre de 2007.

La iniciativa y el dictamen de Diputados constituyen un parteaguas en la discusión y la aprobación de las contribuciones, pues, hasta ese momento, nunca se habían explicado de manera tan extensa y detallada las causas de los cambios propuestos. Lejos quedaron los dos párrafos con los que, hace cincuenta años, las comisiones de la Cámara de Diputados justificaron la conveniencia de aprobar el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, todavía en vigor.<sup>2</sup>

No obstante, tales documentos no estuvieron exentos de críticas. Por ejemplo, hay quienes señalaron que “la generosidad de la exposición de motivos de la LIETU trae aparejado un problema de esencia: la conceptualización economista no sólo del IETU en sí mismo sino de sus fundamentos”.<sup>3</sup>

Aun así, las discusiones parlamentarias fueron reconocidas por propios y extraños, tanto por su matiz incluyente y la alta participación de la sociedad civil como por los efectos que tal participación tuvo en el texto de la Ley del IETU, tal como consta en el siguiente comentario:

Las discusiones que se desarrollaron en torno a este proyecto de ley tributaria, fueron intensas e importantes. El Congreso de la Unión recogió varias de las inquietudes expuestas por el sector empresarial, laboral y académico, y las incorporó a la iniciativa de ley actual la cual, presenta una faz diferente a la que envió el presidente, puesto que se modificó la base imponible, al hacerla menos amplia, puesto que algunos ingresos de las empresas quedaron fuera de ella, al mismo tiempo que se incluyeron como exentas del gravamen, a

---

<sup>2</sup> Ver CAMARA DE DIPUTADOS, “Dictamen de las Comisiones Unidas Primera de Impuestos y Primera de Hacienda, con proyecto de Decreto para reformar y adicionar diversos impuestos federales”, *Gaceta Parlamentaria*, año II, tomo II, número 35, 27 de diciembre de 1968, p. 4.

<sup>3</sup> GOMEZ HARO, Enrique y OCAMPO MEDINA, Carlos, *Estudio práctico de la LIETU y de la LIDE (Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo)*, Dofiscal, México, 2007, p. 1.

numerosas empresas que no tienen carácter lucrativo, en los términos del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>4</sup>

### 3.2. Elementos esenciales

Al inicio del proceso legislativo, se discutió brevemente la naturaleza jurídica de la contribución propuesta por el Presidente de la República. Sin embargo, pronto quedó claro que se trataba de un impuesto, conforme lo hemos definido en el Capítulo I, y así fue reconocido en el dictamen de Diputados al cambiar su nombre a IETU.<sup>5</sup>

El nombre del IETU ha sido criticado porque “no delimita claramente el objeto de éste; esto es, no enuncia o anticipa lo que grava aún y cuando da características del impuesto respectivo...”,<sup>6</sup> como por ejemplo la unicidad de la tasa. No obstante, como señala Bird, el nombre de un impuesto no es necesariamente una buena guía respecto de su incidencia o sus efectos.<sup>7</sup>

#### 3.2.1. Elementos cualitativos

##### 3.2.1.1. Objeto y hecho imponible

Como punto de partida, es necesario transcribir el artículo 1 de la Ley del IETU, pues en él se encuentran la mayoría de los elementos esenciales del IETU: el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base (en términos generales) y la tasa.

<sup>4</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho fiscal aplicado, Estudio específico de los impuestos*, McGraw-Hill Interamericana, México, 2008, p. 336.

<sup>5</sup> “...esta Comisión Dictaminadora considera necesario modificar el nombre de la contribución empresarial a tasa única... en virtud de que el término contribución es un concepto genérico que se utiliza para clasificar tanto a los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, por lo que su utilización como nombre del gravamen que se propone podría generar confusión y posibles problemas de interpretación sobre la naturaleza jurídica del mismo. En este sentido y dado que... por la naturaleza de sus elementos se trata jurídicamente de un impuesto, esta Dictaminadora considera conveniente cambiar su nombre por el de impuesto empresarial a tasa única...”, *Dictamen de Diputados, Consideraciones 11*.

<sup>6</sup> CALDERON AGUILERA, Alejandro, “Análisis jurídico, objeto y naturaleza del impuesto”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, p. 43. En palabras de García Alvarado, el IETU quedó “...muy limitado en cuanto a su denominación y demasiado extenso en su gravamen...”, GARCIA ALVARADO, Ignacio, *IETU analítico, esquemático y práctico*, Gasca, México, 2008, p. XXIV.

<sup>7</sup> BIRD, *op. cit.*, p. 704.

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

Después de leer el artículo transcrito, podemos afirmar en principio lo siguiente:

- El hecho imponible del IETU es la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente del lugar en donde se generen, salvo tratándose de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en cuyo caso sólo respecto de aquellos ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- Los sujetos pasivos del IETU son las personas físicas residentes en territorio nacional, las personas morales residentes en territorio nacional y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

- La base del IETU es el resultado de disminuir de los ingresos percibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las deducciones autorizadas por la Ley del IETU.
- La tasa del IETU es 17.5%.

Cada elemento será tratado en el punto correspondiente y requerirá de diversas precisiones. Por lo pronto, basta con constatar que el artículo 1 de la Ley del IETU sí contiene el hecho imponible del IETU, pero no hace referencia al objeto del impuesto.

Entonces, ¿dónde lo encontramos? Desde nuestro punto de vista,<sup>8</sup> en la iniciativa y el dictamen de Diputados, que señalan:

El nuevo tributo grava la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido el valor adquirido de otras empresas.<sup>9</sup>

La contribución empresarial a tasa única propuesta es de tipo directo y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción.<sup>10</sup>

De esta forma, la contribución empresarial a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.<sup>11</sup>

Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer la contribución

---

<sup>8</sup> En el mismo sentido, GOMEZ HARO RUIZ, Enrique, “Una aproximación a la filosofía de la CETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 135, septiembre de 2007, 2ª quincena, p. 16.

<sup>9</sup> *Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única*, p. X.

<sup>10</sup> *Ídem.*, p. XI.

<sup>11</sup> *Ídem.*

empresarial a tasa única como un gravamen de tipo directo y que grave a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir a los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.<sup>12</sup>

Así, de la lectura de los párrafos transcritos, debiera quedar claro, cuando menos, que el objeto o la materia imponible del IETU es el consumo.

Sin embargo, la confusión de los términos “objeto” y “hecho imponible” y el uso de expresiones económicas para describir el objeto del IETU, han dado ocasión a que dichos párrafos se entiendan en varios sentidos, como resulta evidente al revisar la literatura sobre el IETU.

Por tanto, antes de explicar nuestro punto de vista, revisaremos en orden cronológico las principales opiniones respecto del objeto y, en consecuencia, de la naturaleza del IETU.

#### 3.2.1.1.1. Juan Antonio Aguilar Cervantes y Alejandro Barrera Fernández

Aguilar Cervantes y Barrera Fernández confunden los términos “objeto” y “hecho generador” y, al efecto, señalan que “el objeto de esta contribución, es decir el hecho generador de ésta, es la percepción efectiva de ingresos provenientes de prestación de servicios, enajenación de bienes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades u operaciones se realicen en territorio nacional o no”.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> *Dictamen de Diputados, Consideraciones 2.*

<sup>13</sup> AGUILAR CERVANTES, Juan Antonio y BARRERA FERNANDEZ, Alejandro, “Características principales de la contribución empresarial a tasa única”, *Abogado Corporativo*, año I, número 1, agosto-septiembre de 2007, p. 5. De manera similar, GAMA BACA, Héctor Armando y GARCIA ALPIZAR, Héctor, “Obras en proceso, ¿deducibles para el IETU?”, *Puntos Finos*, año VII, número 154, julio de 2008, 1ª quincena, p. 6.

No obstante, aclaran que, a diferencia del ISR, el objeto del IETU “no lo constituyen todos los ingresos que obtenga una persona, sino sólo aquéllos por las actividades expresamente indicadas”.<sup>14</sup>

### 3.2.1.1.2. Guillermo Narváez Lora

De manera similar a Aguilar Cervantes y Barrera Fernández, Narváez Lora afirma que el ISR y el IETU son impuestos iguales, pues ambos tienen el mismo objeto –los ingresos– y los mismos sujetos pasivos, aun cuando el primero engloba al segundo.<sup>15</sup>

En el fondo [–continúa Narváez Lora–] tanto el ISR como la CETU gravarán el producto de la actividad desarrollada por el contribuyente en cuanto a que modifique pasivamente su patrimonio; así pues, el ISR grava la utilidad fiscal y la CETU propone gravar el excedente de operación.<sup>16</sup>

[Sin embargo, señala, la diferencia]...se encuentra en la determinación de la base, pues mientras en el ISR el resultado de la base es la utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), en la CETU coincide su base en gran parte con el valor agregado a la producción, por lo que al valor de la producción se le resta el consumo intermedio (inventarios, gastos diversos como los efectuados por consumo de energía eléctrica, agua, publicidad, comunicaciones, entre otros).<sup>17</sup>

<sup>14</sup> AGUILAR CERVANTES y BARRERA FERNANDEZ, *op. cit.*, p. 5. También COVARRUBIAS BRAVO, Jorge, “Por qué el actual IETU no puede sustituir al impuesto sobre la renta”, *Puntos Finos*, año VII, número 159, octubre de 2008, p. 21, y LORENZO SALAZAR, Fernando, “Nuevo acuerdo entre México y Alemania”, *Puntos Finos*, año VII, número 159, octubre de 2008, p. 97.

<sup>15</sup> NARVAEZ LORA, Guillermo, “Análisis constitucional de la contribución empresarial a tasa única”, *Abogado Corporativo*, año I, número 1, agosto-septiembre de 2007, pp. 11, 12, 19. En el mismo sentido, LOPEZ JIMENEZ, Manuel de Jesús, “Análisis del impuesto empresarial a tasa única (IETU) 2008”, *Contaduría Pública*, noviembre de 2007, p. 24.

<sup>16</sup> NARVAEZ LORA, *op. cit.*, p. 12. También ESEVERRI considera que el IETU es impuesto sobre utilidades, por lo que, en su opinión, las utilidades que hayan originado un pago de IETU de manera definitiva deberían adicionarse a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, de tal manera que al decretarse dividendos contra esas utilidades no queden gravadas con el ISR, ESEVERRI, José A., *Dividendos*, Colección Estudios Fiscales Académicos, No. 27, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, p. 10.

<sup>17</sup> NARVAEZ LORA, *op. cit.*, p. 11.

### 3.2.1.1.3. Pedro Arias Garrido

De manera acertada, Arias Garrido llama la atención sobre la importancia y la trascendencia de identificar correctamente el objeto del IETU, pues, además del interés académico, “tiene diversas implicaciones prácticas de gran importancia como son, entre otras, la determinación de la existencia o no de la capacidad contributiva, la identificación de los elementos que debieran conformar la base... y, desde luego, la aplicabilidad o no de los convenios para evitar la doble tributación”.<sup>18</sup>

Asimismo, se cuestiona sobre si el IETU grava la renta y sobre si la remisión a la Ley del IVA para delimitar el hecho imponible del IETU tiene algún efecto en la identificación del objeto del IETU.<sup>19</sup>

No obstante, al igual que los autores mencionados, mezcla el objeto y el hecho generador del IETU y concluye que el IETU “no está haciendo otra cosa que gravar cedularmente los ingresos que obtienen las personas físicas, las morales y los establecimientos permanentes”.<sup>20</sup>

### 3.2.1.1.4. Enrique Gómez Haro

En principio, Gómez Haro afirma que el IETU es un IVA; primero, porque tiene una filosofía común con el IVA y segundo, porque las tasas de ambos impuestos son similares. Además, no considera que sea un obstáculo para sostener lo anterior, el hecho de que la iniciativa y el dictamen de Diputados lo clasifiquen como un impuesto de tipo directo, ya que, como lo mencionamos en el punto 1.3.1.1., la incidencia económica de los impuestos depende de las condiciones del mercado a las que se enfrenta el contribuyente.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> ARIAS GARRIDO, Pedro, “IETU: Objeto gravado y tratados internacionales”, *Puntos Finos*, año VI, número 137, octubre de 2007, 2ª quincena, p. 33.

<sup>19</sup> *Ídem.*, p. 37.

<sup>20</sup> *Ídem.*, p. 38.

<sup>21</sup> GOMEZ HARO RUIZ, *Una aproximación...*, p. 21. Al respecto, este autor indica que el “valor agregado” “...es el valor que se añade a la economía en un periodo determinado, valor que no es más que la diferencia entre la *producción bruta* y el *consumo intermedio*, y aquí cuando hablamos de producción de bienes y servicios



Sin embargo, en un trabajo posterior publicado junto con Ocampo Medina, señala que “...el objeto de este impuesto es el ingreso por actividades empresariales y la base es la utilidad o ingreso neto de este tipo de actividades...”.<sup>22</sup> Desde su punto de vista, dicho objeto no es “...como en el ISR, la totalidad de los ingresos sino exclusivamente los ingresos empresariales y, consecuentemente, la limitación de las deducciones a los gastos relacionados con este tipo de actividades...”.<sup>23</sup>

Así, de manera análoga a la literatura revisada hasta aquí, Gómez Haro y Ocampo Medina consideran que el IETU es un impuesto que grava de manera cedular la renta obtenida por la realización de actividades empresariales, lo cual es impreciso desde nuestra óptica, como lo explicaremos más adelante.

#### 3.2.1.1.5. Doricela Mabarak Cerecedo

Inicialmente, Mabarak Cerecedo identifica el objeto del IETU en la suma de la utilidad generada por la empresa más la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores productivos, lo cual es así pues la Ley del IETU no autoriza la deducción de sueldos y salarios, utilidades no distribuidas, pagos netos de dividendos, intereses y regalías.<sup>24</sup>

No obstante, más adelante asegura que “se trata de *otro impuesto sobre la renta*, aunque éste más agresivo que el anterior...”, por dos motivos: primero, porque más contribuyentes están obligados al pago del IETU que del ISR y segundo, porque la Ley del IETU autoriza menos deducciones que la del ISR. Además, sostiene que “...existe una duplicidad tributaria *por el mismo concepto* (los ingresos de las personas)...”, ya que ambos impuestos tienen el mismo objeto.<sup>25</sup>

---

debemos pensar en los bienes vendidos y los servicios prestados, es decir, los ingresos ya producidos, siendo así el valor agregado al total de bienes y servicios producidos menos los bienes y servicios entre productores –de bienes y servicios”, *Ídem.*, p. 17.

<sup>22</sup> GÓMEZ HARO y OCAMPO MEDINA, *op. cit.*, p. 1.

<sup>23</sup> *Ídem.*

<sup>24</sup> MABARAK CERECEDO, *op. cit.*, pp. 338-339.

<sup>25</sup> *Ídem.*, p. 347.

### 3.2.1.1.6. Enrique Calvo Nicolau

En su estudio sobre el IETU, Calvo Nicolau señala que la Ley del IETU no establece de manera precisa el objeto y la base del IETU,<sup>26</sup> lo cual desde nuestra perspectiva es inexacto, ya que, por una parte, la Ley del IETU no tiene por qué fijar el objeto del tributo, sino su hecho imponible –lo cual sí hace, como Calvo Nicolau reconoce<sup>27</sup>– y que, por la otra, dicha Ley dispone claramente que la base del IETU es el resultado de disminuir de los ingresos percibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las deducciones autorizadas por la misma Ley.

Dicha imprecisión no obstaculiza a Calvo Nicolau para realizar las siguientes afirmaciones:

[1.]...el Impuesto Empresarial a Tasa Única... grava modificaciones en el haber patrimonial del gobernado, aunque con características especiales distintas a las modificaciones patrimoniales que obligan al pago del Impuesto sobre la Renta.<sup>28</sup>

[2.] El objeto del impuesto lo constituye la celebración de actos o actividades respecto de los cuales derive un ingreso que se materialice en efectivo o en especie...<sup>29</sup>

[3.] En suma: el Impuesto Empresarial a Tasa Única... incide en la modificación del haber patrimonial de los gobernados...<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> CALVO NICOLAU, *op. cit.*, p. 80.

<sup>27</sup> *Ídem.*, p. 88.

<sup>28</sup> *Ídem.*, p. 29. De manera similar, PEREZ DE ACHA, Luis Manuel e IBARRA RUEDA, Antonio, “Impuesto empresarial a tasa única... Aproximaciones jurídicas”, *Puntos Finos*, año VI, número 137, octubre de 2007, 2ª quincena, pp. 12-13, 15.

<sup>29</sup> *Ídem.*, p. 33.

<sup>30</sup> *Ídem.*, p. 37.

[4.1.]...de lo dispuesto en su artículo 1 se extrae que su objeto se constituye por la realización de las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes... [4.2.] Por lo tanto, de manera similar a lo que ocurre con el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto Empresarial a Tasa Única también grava 'el incremento en el haber patrimonial' de los gobernados, ocurrido en el ejercicio, sólo que la medición de dicho incremento en el haber patrimonial lo hace en consideración al flujo de efectivo proveniente del objeto del gravamen. Dicho incremento en el haber patrimonial es lo que, de ordinario, se denomina 'utilidad'...<sup>31</sup>

[5.] El objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se constituye por la celebración de actos consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuyo precio o contraprestación pactados dan lugar al cobro de ingresos que intervienen en la determinación de la base gravable...<sup>32</sup>

[6.] La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única tiene como objeto gravar las actividades consistentes en enajenar bienes, prestar servicios independientes y otorgar el uso o goce temporal de bienes...<sup>33</sup>

En las afirmaciones marcadas con los números 2., 4.1., 5. y 6., Calvo Nicolau confunde el objeto y el hecho imponible del IETU, pues realmente se refiere a este último. En las señaladas como 1., 3. y 4.2., considera el incremento patrimonial como el objeto del IETU, reconoce cierta igualdad entre el IETU y el ISR, y continúa la línea marcada por los autores mencionados hasta aquí.

---

<sup>31</sup> *Ídem.*, p. 80.

<sup>32</sup> *Ídem.*, p. 90.

<sup>33</sup> *Ídem.*, p. 253.

### 3.2.1.1.7. Alejandro Calderón Aguilera

Calderón Aguilera es el primer autor de nuestra lista que no estima que el IETU grave la renta o el incremento patrimonial ni siquiera con ciertos matices. Su razonamiento parte de que muy probablemente existe una relación lógica entre el objeto y la base del IETU y de que, por tanto, la no deducibilidad de gastos estrictamente indispensables para la obtención de ingresos, tales como los sueldos y salarios y los intereses, no es una característica inopinada del IETU, sino que obedece la intención del legislador de capturar, a través del hecho imponible y de la base, un fenómeno económico determinado.

En este sentido, dice Calderón Aguilera, puede "...coincidirse con lo dicho en la exposición de motivos de esta Ley y concluirse que el índice de capacidad contributiva utilizado es el consumo o gasto; 'la retribución de los factores de la producción' medida en forma residual o negativa, es decir, sin sumarse todos y cada uno de los gastos tendientes a retribuir esos factores de la producción...",<sup>34</sup> lo cual es congruente con la exclusión de los sueldos y salarios, dividendos e intereses, del hecho imponible del IETU.

### 3.2.1.1.8. Carl Koller Lucio

Para Koller Lucio, el IETU grava la utilidad operativa bruta, es decir, lo que la Ley del ISR reconoce como utilidad fiscal más los gastos no deducibles para el IETU, tales como los sueldos y salarios, los intereses, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y los gastos no deducibles para el ISR, entre otros. Esta no deducibilidad, según él, se debe a que el legislador presumió que la utilidad operativa bruta es suficiente para cubrir dichos gastos.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> CALDERON AGUILERA, *op. cit.*, p. 47. No obstante, el mismo autor admite que también puede considerarse que el objeto del IETU es el ingreso calificado (esto es, el ingreso proviene de una actividad determinada) o que dicho impuesto es un impuesto al ingreso de tipo indirecto, que grava el "ingreso que obtienen los factores de la producción pero cuyo pago, por control, lo realiza la empresa, a manera de retenedora de este impuesto", *Ídem.*, p. 49.

<sup>35</sup> KOLLER LUCIO, Carl, "Aspectos de la relación ISR/IETU", VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 103-104.

### 3.2.1.1.9. Juan Carlos Alonso Cardoso y Enrique Gómez Haro

En línea a la postura manifestada junto con Ocampo Medina, Gómez Haro, ahora en colaboración con Alonso Cardoso, considera que el objeto tanto del ISR como del IETU es el ingreso. Sin embargo, en el primer caso grava el ingreso global devengado, como manifestación del incremento patrimonial del contribuyente, y en el segundo, el ingreso cedular efectivamente percibido, proveniente de la realización de actividades empresariales, en cuanto a generadoras de flujos económicos en la empresa.<sup>36</sup>

Así, en palabras de Alonso Cardoso y Gómez Haro, “...destaca de inmediato que [el IETU] se trata de un *impuesto al ingreso* al igual que el ISR y a diferencia del IVA, el cual grava *actos o actividades*... que agregan valor a la economía...”<sup>37</sup>

No obstante, aclaran que el IETU no sólo es un impuesto al ingreso, sino que es un impuesto “al ingreso dislocado”, ya que su base se determina conforme al criterio de caja, distanciándose del “principio de asociación... de los costos, gastos e inversiones con el ingreso obtenido a partir de ellos...”<sup>38</sup>

### 3.2.1.1.10. Daniel Álvarez Estrada

Álvarez Estrada estima que el IETU es un impuesto al consumo, que se recauda al nivel de la empresa, cuya base se calcula de acuerdo con el criterio de *caja (aplicado a los ingresos)* a que nos referimos en el punto 1.2.2.1. y que, en consecuencia, “...no reconoce en su cálculo efecto fiscal alguno al pago de factores de la producción, tales como sueldos y salarios e intereses”.<sup>39</sup>

<sup>36</sup> ALONSO CARDOSO y GOMEZ HARO, *op. cit.*, pp. 66, 227. No obstante, en otra parte de su trabajo, afirman que el IETU “...es un impuesto cuyo objeto es el incremento en el efectivo destinado a remunerar a ciertos factores de la producción...”, *Ídem.*, p. 300.

<sup>37</sup> *Ídem.*, p. 46.

<sup>38</sup> *Ídem.*, pp. 111-112. Se refieren al postulado de *asociación de costos y gastos con ingresos*, contenido en los párrafos 47-51 de la Norma de Información Financiera A-2, Postulados básicos, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C.

<sup>39</sup> ALVAREZ ESTRADA, Daniel, *Tributación directa en América Latina: Equidad y desafíos. Estudio del caso México*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Durham, Noviembre de 2008, mimeo, p. 21.

Conceptualmente, la base del IETU es similar a la de un IVA base origen (incluye exportaciones, excluye importaciones). En términos macroeconómicos, la base del impuesto equivale al producto interno bruto (PIB), menos inversión en capital físico (I), más depreciación de activos fijos (d).<sup>40</sup>

#### 3.2.1.1.11. Esteban Dalehite

También Dalehite cree que el IETU es un impuesto al consumo, pero él da un paso más que Álvarez Estrada y afirma que se trata de un IVA base-origen.

La diferencia entre el IETU y nuestro IVA actual, es que este último se implementa bajo el principio de **destino** (grava bienes donde se consumen, independientemente de dónde se producen) y el IETU se implementa bajo el principio de **origen** (grava bienes donde se producen, independientemente de dónde se consumen).<sup>41</sup>

En consecuencia, al tratar a las exportaciones e importaciones de manera distinta, sus bases imponibles son diferentes, aun cuando ambos impuestos gravan el valor agregado por el contribuyente en cada etapa de la producción, es decir, "...la diferencia entre los ingresos derivados de la venta de todos los bienes y servicios menos la compra de bienes y servicios intermedios y bienes de capital..."<sup>42</sup>

#### 3.2.1.1.12. Nuestra postura

Una vez revisada la literatura sobre el objeto del IETU, regresamos al punto donde suspendimos nuestro análisis: la iniciativa y el dictamen de Diputados.

<sup>40</sup> *Ídem.* O, dicho de otra manera, al valor agregado bruto (que, a su vez, equivale al valor total de la producción menos el consumo intermedio), menos la formación bruta de capital fijo (la cual incluye la variación de existencias).

<sup>41</sup> DALEHITE, Esteban G., "Si pudieras escoger entre el IETU y el ISR, ¿cuál elegirías?", *Abogado Corporativo*, año I, número 8, noviembre-diciembre de 2008, p. 52.

<sup>42</sup> *Ídem.*

La primera señala que el IETU “...grava la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido al valor adquirido de otras empresas”.<sup>43</sup>

Asimismo, menciona que el IETU grava, a nivel de la empresa, la retribución total a los factores de la producción, la cual comprende la utilidad de la empresa, pero no se limita a ella. Lo mismo es repetido por el dictamen de Diputados.<sup>44</sup>

Ahora bien, ¿por qué decimos que, de la lectura de tales afirmaciones, debiera quedar claro, cuando menos, que el objeto o la materia imponible del IETU es el consumo? Nos explicamos a continuación.

Una empresa aporta valor a la producción nacional, a través de la combinación del capital y el trabajo (factores de la producción) con otros insumos. El valor añadido por el capital es el costo del dicho capital, el cual se denomina utilidades o dividendos, si se trata de capital, e intereses, en el caso de deuda. Y el valor aportado por el trabajo es el costo del dicho trabajo, es decir, los sueldos y salarios.<sup>45</sup>

En este sentido, el valor agregado por una empresa a la producción nacional puede calcularse, alternativamente, sumando las utilidades de la empresa y los sueldos, salarios e intereses pagados por ella (es decir, la retribución a los factores de la producción) o disminuyendo de las ventas de la empresa, las compras efectuadas a otras empresas.

En cualquier caso, se está midiendo el consumo de la empresa, a través del valor añadido por ella a la producción nacional, por lo que, ya sea que tomemos la primera afirmación: el IETU “...grava la aportación de la empresa al valor de la producción

---

<sup>43</sup> *Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única*, p. X.

<sup>44</sup> *Ídem.*, p. XI, y *Dictamen de Diputados, Consideraciones 2*.

<sup>45</sup> BIRD, *op. cit.*, p. 708.

nacional que es destinado al mercado, excluido al valor adquirido de otras empresas”<sup>46</sup> o la segunda: el IETU grava la retribución total a los factores de la producción, siempre concluimos que el objeto del IETU es el consumo y, de manera específica, el valor agregado.

Por otra parte, es posible llegar a la misma conclusión atendiendo a la base del IETU, pues, aun cuando normalmente el hecho imponible identifica el objeto del tributo, en el caso de que exista una distorsión entre el hecho imponible y la base, y no sea posible reconocer el objeto del tributo de manera precisa, debe atenderse a la base, ya que es ésta la cantidad que sirve de parámetro para que la contribución se liquide, tal como lo sostuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia siguiente:

CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE. El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para

---

<sup>46</sup> *Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única*, p. X.



la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución.<sup>47</sup>

En el caso, el hecho imponible del IETU, consistente en la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, nos llevaría a inferir que el IETU grava ciertos ingresos brutos.

Sin embargo, la base del IETU es el consumo, pues permite disminuir de dichos ingresos, entre otras deducciones, el monto total de las inversiones efectuadas en el ejercicio.<sup>48</sup>

Así las cosas, existe una distorsión entre el hecho imponible y la base del IETU, que no permite reconocer el objeto del IETU de manera precisa, pues mientras que el primero tiene en cuenta ciertos ingresos brutos, el segundo mide el consumo.

Por tanto, considerando que este conflicto debe resolverse atendiendo a la base según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una vez más podemos concluir que el objeto del IETU es el consumo.

---

<sup>47</sup> Jurisprudencia 72/2006 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, Junio de 2006, p. 918, registro IUS: 174924, bajo el rubro y con el texto transcritos. En el mismo sentido, BARROS CARVALHO, Paulo de, *Derecho tributario*, Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, pp. 200-202.

<sup>48</sup> De manera similar, GARCIA ALVARADO, *op. cit.*, p. XXVI. Como mencionamos en el punto 2.2.1.3., esta característica es conocida como “gasto de inversión” (*expensing of investment*).

### 3.2.1.2. Sujetos pasivos

Como afirmamos en el punto 3.2.1.1., los sujetos pasivos del IETU son las personas físicas residentes en territorio nacional, las personas morales residentes en territorio nacional y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

No obstante, aun cuando el artículo 1 de la Ley del IETU no deja lugar a duda, se ha criticado la falta de congruencia entre el nombre y los sujetos pasivos del IETU,<sup>49</sup> pues tal parece que el IETU sólo está dirigido a quienes realizan actividades empresariales en los términos del artículo 16 del CFF, cuando, en realidad, el adjetivo “empresarial” se refiere al hecho imponible del IETU: la obtención de ingresos activos (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes) y no pasivos (dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital, principalmente).<sup>50</sup>

### 3.2.2. Elementos cuantitativos

#### 3.2.2.1. Base

Conforme al artículo 1, tercer párrafo de la Ley del IETU, la base del IETU es “la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo [enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes], las deducciones autorizadas en esta Ley”.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> AGUILAR CERVANTES y BARRERA FERNANDEZ, *op. cit.*, p. 5, y LEE HIDALGO, José, “Inconstitucionalidad de la reforma fiscal 2008”, *Puntos Finos*, año VI, número 139, noviembre de 2007, 2ª quincena, p. 35.

<sup>50</sup> En palabras de Alonso Cardoso y Gómez Haro, “el sujeto del IETU es la empresa entendida como la persona donde se generan los flujos producto de la actividad económica”, ALONSO CARDOSO y GOMEZ HARO, *op. cit.*, p. 66.

<sup>51</sup> La falta de denominación de la base del IETU ha sido criticada, entre otros, por Alonso Cardoso y Gómez Haro, *Ídem.*, p. 62.

Aun cuando el artículo 5 de la Ley del IETU relaciona diversas deducciones, la deducción estructural<sup>52</sup> más importante es la contenida en la fracción I, que dice:

Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez

---

<sup>52</sup> La Primera Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación definió el término “deducción estructural” en la tesis aislada LXIX/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, Mayo de 2009, página 84, registro IUS: 167275, bajo el rubro y con el texto siguientes: “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; de manera que tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público”.

para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta fracción permite la deducción de los pagos efectuados a otros sujetos pasivos del IETU y, de manera específica, la deducción de las inversiones como si fueran un gasto –esto es, el 100% en el ejercicio de adquisición–,<sup>53</sup> de tal manera que perfila el objeto del IETU. Asimismo, aclara que los sueldos y salarios no son deducibles.<sup>54</sup>

Además, considerando que el artículo 3, fracción I de la Ley del IETU excluye de la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, a las operaciones de financiamiento o de mutuo que dan lugar al pago de intereses, y al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas que dan lugar al pago de regalías,<sup>55</sup> la fracción transcrita tampoco permite la deducción de los intereses y las regalías, lo que implica establecer un impuesto implícito sobre tal deducción.<sup>56</sup>

Las fracciones II, III, IV, VI, IX y X del artículo 5 de la Ley del IETU autorizan otras deducciones estructurales, aunque de menor importancia, tales como contribuciones y aprovechamientos no acreditables; devoluciones, descuentos y bonificaciones;

---

<sup>53</sup> Cabe aclarar que no compartimos la opinión de Calvo Nicolau en el sentido de que, para los efectos del IETU, “...se volvió al sistema que prevaleció desde 1987 hasta 2004 en la ley... [del ISR]”, CALVO NICOLAU, *op. cit.*, p. 126, ya que el IETU permite la deducción del monto total de las inversiones efectuadas en el ejercicio, mientras que dicho sistema autorizaba la deducción de las inversiones conforme a un esquema de depreciación por tipo de bien. En el mismo sentido que Calvo Nicolau, ALONSO CARDOSO y GOMEZ HARO, *op. cit.*, pp. 70-71.

<sup>54</sup> Tal vez ésta sea la característica más criticada de la base del IETU; por ejemplo, NARVAEZ LORA, *op. cit.*, p. 17.

<sup>55</sup> El artículo 3, fracción I, primer, segundo y tercer párrafos de la Ley del IETU establecen lo siguiente: “Para los efectos de esta Ley se entiende: I. [1] Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. [2] No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías. No obstante lo dispuesto anteriormente, los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe. [3] Tampoco se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única.[...]”.

<sup>56</sup> KEEN, *op. cit.*, p. 3.

indemnizaciones, penas convencionales y reclamaciones, y pérdidas por créditos incobrables, caso fortuito y fuerza mayor.

Y las fracciones V, VII y VIII del artículo citado permiten diversas deducciones no estructurales que benefician a las instituciones de seguros, los organizadores de juegos y sorteos, y las organizaciones no gubernamentales, respectivamente.

Conforme a los artículos 3, fracción IV y 6, fracción III de la Ley del IETU, tanto los ingresos como las deducciones descritas se incluirán en la base del IETU en el momento de la efectividad del cobro o pago; es decir, conforme a una combinación de los criterios de *caja (aplicado a los ingresos)* y *devengo de los ingresos y de los costes*, a que nos referimos en el punto 1.2.2.1.

Finalmente, en cuanto a la falta de deducibilidad de los sueldos y salarios, y las aportaciones de seguridad social, cabe aclarar los artículos 8, penúltimo párrafo y 10, penúltimo párrafo de la Ley del IETU otorgan un crédito aplicable contra el IETU, equivalente al resultado del multiplicar la tasa del IETU por los sueldos y salarios gravados por el ISR y las aportaciones de seguridad social, pagadas en el ejercicio.

En un impuesto a tasa única, como el IETU, tal sustitución no tiene consecuencia alguna, ya que los efectos de la deducción pueden ser exactamente replicados por el crédito. Cosa distinta en un impuesto progresivo, en la cual el valor de la primera aumenta junto con el ingreso, mientras que el del segundo es igual para todos los contribuyentes.<sup>57</sup>

En este sentido, a diferencia de López Jiménez y Concha Cruz, nosotros no consideramos que la sustitución de la deducción de los sueldos y salarios, y las aportaciones de seguridad social, por un crédito, se deba a motivos políticos<sup>58</sup> ni que

---

<sup>57</sup> KEEN, *op. cit.*, p. 5, y VVAA, *Fundamental reform...*, p. 62.

<sup>58</sup> LOPEZ JIMENEZ, *op. cit.*, p. 27.

busque limitar su aplicación en el futuro,<sup>59</sup> sino, más bien, atribuimos tal cambio a que el crédito resulta la figura jurídica idónea para lograr simultáneamente dos objetivos: disminuir directamente el IETU a cargo del contribuyente y no impactar la mecánica del IETU al nivel de la base, de tal manera que ésta efectivamente mida el objeto del IETU –esto es, el consumo–.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> CONCHA CRUZ, Francisco, “Salarios, prestaciones y aportaciones de seguridad social en el IETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 136, octubre de 2007, 1ª quincena, p. 13.

<sup>60</sup> En relación con la figura jurídica de los créditos y la función de los acreditamientos, destacan las tesis siguientes de la Primera Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación: Tesis aislada LXVII/2009 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, Mayo de 2009, página 92, registro IUS: 167192, bajo el rubro y con el texto siguientes: “RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA. El impuesto sobre la renta pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, de lo cual se desprende que su base imponible deriva de la conjunción de disposiciones que esencialmente incorporan componentes positivos y negativos, necesarios para su configuración. En tal virtud, corresponde al legislador tributario incorporar en su mecánica, cuando menos, los instrumentos que permitan ajustarlo a tal propósito, a fin de que el gravamen no pese únicamente sobre los ingresos brutos del causante. En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas -deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras- y b) aditivas -acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otras- y sólo gracias a la acción conjunta y simultánea de todas ellas puede conocerse la entidad de la obligación tributaria resultante. Así, en el diseño del sistema tributario del gravamen aludido el legislador tiene a su alcance una serie de figuras jurídicas que podrían provocar la disminución de la cantidad líquida a cargo del contribuyente (las tradicionalmente denominadas "sustractivas"); sin embargo, no porque tengan este efecto como denominador común pueden homologarse unas con otras pues, por regla general, de cada uno de dichos institutos puede predicarse un propósito determinado, o bien, a cada uno de ellos puede corresponder una consecuencia específica diversa -a pesar de que en todos los casos se provoque la disminución del gravamen a cargo-, dependiendo del punto específico en el que impacten dentro de la mecánica del referido tributo, como se evidencia al apreciar el efecto diferenciado de las figuras que influyen en la determinación de la base, frente a las que disminuyen directamente la contribución causada.” Tesis aislada LXXI/2009 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, Mayo de 2009, página 94, registro IUS: 167189, bajo el rubro y con el texto siguientes: “RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO. A los conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe cubrirse, se les suele denominar "créditos", y a la acción de disminuirlos del concepto aludido se le conoce como "acreditamiento", el cual genera un efecto económico equivalente al de una compensación. Usualmente, los conceptos reconocidos como acreditables se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario -como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, el cual, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia-; también suelen utilizarse para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo -como cuando se permite el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio-. Así, los créditos fiscales tienen como característica impactar en la mecánica del cálculo del gravamen tras la aplicación de la tasa; en tal virtud, reducen peso por peso el impuesto a pagar, de manera que su valor real para el causante es igual al valor nominal del crédito. Finalmente, debe señalarse que también a este nivel pueden introducirse ciertos beneficios que funcionan como bonificaciones y que buscan generar posiciones preferentes en los sujetos a los que se otorguen.”

### 3.2.2.2. Tasa

El IETU se calcula aplicando la tasa –única o uniforme– de 17.5% a la base del mismo impuesto, aunque, de manera transitoria, durante los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, la tasa fue de 16.5% y 17%, respectivamente.<sup>61</sup> En dicho cálculo, no se utilizan cuotas ni tarifas.

**Tabla 3. Los flat tax y el ISR, el IVA y el IETU de México (a)**

	Teoría			Práctica			México		
	FT-HR <sup>1/</sup>	X-Tax <sup>1/</sup>	IGIC	FT-EE <sup>2/</sup>	IRAP	BET	ISR	IVA	IETU
<b>Objeto</b>	Consumo	Consumo	Consumo	Renta	Consumo	Consumo	Renta	Consumo	Consumo
<b>Sujetos pasivos</b>	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF
<b>Hecho imponible</b>	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Pagos	Ingresos	Actos o actividades	Ingresos
<b>Criterio</b>	Caja	Caja	Caja	Devengo / caja	Caja	Caja	Devengo / caja	Caja	Caja
<b>Tasa PM nominal</b>	Única	Única	Única	n/a	Única	Única	Única	Múltiple	Única
<b>Tasa PF nominal</b>	Única	Única	Única	Única	Única	Única	Múltiple	Múltiple	Única

<sup>1/</sup> Nos referimos al impuesto empresarial.

<sup>2/</sup> Como ejemplo de los FT en Europa del este, presentamos el ISR personal de Rusia.

PM Personas morales (empresas).

PF Personas físicas (individuos).

Fuente: Elaboración propia.

<sup>61</sup> Artículos 1, último párrafo y Cuarto transitorio, primer párrafo de la Ley del IETU.

### 3.3. Clasificación

#### 3.3.1. Impuesto directo e indirecto

Conforme a los párrafos de la iniciativa y al dictamen de Diputados que citamos en el punto 3.2.1.1., el IETU es un gravamen de tipo directo. Sin embargo, tales documentos no indican conforme a qué criterio. Desde nuestra perspectiva, el IETU es un impuesto directo e indirecto simultáneamente, como veremos a continuación.

##### 3.3.1.1. Directo según su traslación jurídica

La Ley del IETU no obliga al sujeto pasivo del mismo impuesto ni le concede la facultad de trasladar –cobrar o cargar– el IETU o una cantidad equivalente, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, reciban los servicios u obtengan el uso o goce temporal de los bienes. Por tanto, de acuerdo con el criterio de traslación jurídica, el IETU es un impuesto directo.<sup>62</sup>

No obstante, desde el punto de vista económico, la incidencia del IETU depende de diversas circunstancias,<sup>63</sup> por lo que, como señala Dalehite,<sup>64</sup> la carga del IETU bien podría ser transferida a terceros (accionistas, consumidores, trabajadores, etc.).

##### 3.3.1.2. Indirecto según su objeto (al valor agregado)

El IETU “...de ninguna manera es un impuesto directo cuando se atiende al índice de manifestación de riqueza que utiliza...”.<sup>65</sup> Se trata de un impuesto indirecto según su objeto, pues grava una manifestación mediata de capacidad contributiva: el consumo.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> En el mismo sentido, CALDERON AGUILERA, *op. cit.*, p. 48.

<sup>63</sup> Ver punto 1.3.1.1.

<sup>64</sup> DALEHITE, *op. cit.*, p. 52.

<sup>65</sup> CALDERON AGUILERA, *op. cit.*, p. 48.

<sup>66</sup> En contra, CALDERON MEDINA, David, *op. cit.*, p. 27.



Ahora bien, ¿qué forma de impuesto al consumo toma el IETU? Desde nuestro punto de vista, la de un IVA, pues mide el consumo en cada etapa de la producción, a través del valor agregado del contribuyente.<sup>67</sup>

Además, dado que la base del IETU –el valor agregado– es “...el remanente de una amplia gama tanto de ingresos como de deducciones de la entidad”<sup>68</sup> y que tal remanente se determina sustrayendo del valor de los productos finales –ventas–, el valor de los insumos –compras–, consideramos que el IETU es un IVA que se calcula conforme al método de sustracción o resta.

### 3.3.1.3. Indirecto según la naturaleza de su hecho jurídico

Como mencionamos en el punto 3.2.1.1., el hecho imponible del IETU es la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente del lugar en donde se generen, salvo tratándose de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en cuyo caso sólo respecto de aquellos ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

En consecuencia, el IETU se clasifica como un impuesto indirecto según la naturaleza del hecho jurídico previsto en la ley fiscal, cuya actualización de lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

### 3.3.2. Impuesto global

En México, el consumo de los contribuyentes puede ser gravado simultáneamente por el IVA, el IETU y el impuesto especial sobre producción y servicios. Mientras que los

---

<sup>67</sup> De manera similar, PEREZ DE ACHA e IBARRA RUEDA, *op. cit.*, p. 7.

<sup>68</sup> CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACION Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C. (CINIF), *INIF 8. Efectos del impuesto empresarial a tasa única*, CINIF, México, 2007, párrafo 13. Cabe aclarar que el “...Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) considera que para efectos del reconocimiento en los estados financieros de las entidades, el IETU debe ser tratado como un impuesto a la utilidad, debido a que se determina sobre el remanente de una amplia gama tanto de ingresos como de deducciones de la entidad”, *Ídem*.

dos primeros lo hacen de manera global o general, el tercero sólo grava el consumo de algunos productos y servicios, tales como alcoholes, tabacos, gasolinas y juegos con apuestas y sorteos.

Por ende, el IETU se cataloga como un impuesto global, en atención al criterio metodológico utilizado para gravar objetos similares en uno o varios impuestos.

### 3.3.3. Impuesto federal

El titular del crédito tributario que nace con motivo de la actualización del hecho imponible del IETU y, por tanto, el sujeto activo del IETU, es el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Así, respecto del sujeto activo del impuesto, el IETU se clasifica como un impuesto federal.

### 3.3.4. Impuesto general

Ni la Ley del IETU ni alguna otra disposición fiscal destinan el producto de la recaudación del IETU al pago de un gasto público especial, por lo que, conforme al destino de tal recaudación, el IETU es un impuesto general.

### 3.3.5. Impuesto anticipado

Atendiendo a los sujetos pasivos del IETU y a la falta de consideración de sus necesidades para definirlos, consideramos que el IETU es un impuesto anticipado, ya que, por una parte, recae sobre personas morales y, por la otra, tanto las personas morales como las personas físicas obligadas a pagarlo, tienen la capacidad técnica suficiente para adelantar el IETU y transferir su carga a terceros.

### 3.3.6. Impuesto *ad valorem*

En el punto 3.2.1.1., referimos que la base del IETU es el resultado de disminuir de los ingresos percibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las deducciones autorizadas por la Ley del IETU.

Por consiguiente, dado que dicha base está integrada por unidades monetarias –esto es, pesos mexicanos–, el IETU se cataloga como un impuesto *ad valorem*.

### 3.3.7. Impuesto base-origen

Por una parte, la Ley del IETU grava la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente del lugar en donde se generen, incluso los que se exporten.

Por la otra, la Ley del IETU permite disminuir de dichos ingresos, las deducciones autorizadas por la misma Ley, incluso las que se realicen en el extranjero y se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento en el país, tales como las importaciones.

Por tanto, el IETU grava el consumo en el país de origen<sup>69</sup> y se trata de un impuesto base-origen, según el tratamiento fiscal de las transacciones entre clientes y proveedores de distintas jurisdicciones fiscales.

---

<sup>69</sup> En el mismo sentido, CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS, *Iniciativa de la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única (comentarios)*, presentación, Cámara de Diputados LX Legislatura, México, Julio 2007, p. 7.

### 3.3.8. Impuesto sintético

El IETU grava la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con la misma tasa, por lo que, según el criterio de uniformidad en la aplicación de la tasa, se clasifica como un impuesto sintético.

### 3.3.9. Impuesto proporcional

El IETU se calcula aplicando una tasa uniforme –17.5% para 2010– a la base del mismo impuesto, sin importar la magnitud de ésta, aun cuando varía en relación a la extensión de la base. Así, de acuerdo con el tipo de cuota, tasa o tarifa aplicable, el IETU es un impuesto proporcional.

### 3.3.10. Impuesto periódico

El artículo 7, primer párrafo de la Ley del IETU fracciona el hecho imponible del IETU en ejercicios fiscales, de tal manera que a cada ejercicio fiscal corresponde una obligación de pago autónoma.

Por ende, en atención a la duración del hecho imponible, el IETU se cataloga como un impuesto periódico, al igual que la mayoría de los demás IVA calculados conforme al método de sustracción o resta.

### 3.3.11. Impuesto fiscal

Dentro del apartado “Constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única”,<sup>70</sup> el dictamen de Diputados señala que, al lado del fin recaudatorio del IETU, existen fines extrafiscales, tales como la sustitución de los ingresos petroleros y el fortalecimiento del sistema tributario, entre otros.

---

<sup>70</sup> *Dictamen de Diputados, Consideraciones 12.*

Si bien consideramos tales fines son deseables, ni su mención en el dictamen de Diputados ni su importancia para el país nos parecen suficientes para catalogar el IETU como un impuesto no fiscal, según sus fines.

Por el contrario, el reconocimiento de que el IETU busca sustituir los ingresos petroleros, fortalecer el sistema tributario, redistribuir la riqueza vía ingresos y combatir la elusión fiscal, evidencia el propósito recaudatorio de dicho impuesto y nos lleva a afirmar su carácter de impuesto fiscal.

### 3.3.12. Impuesto ordinario

Ni la Ley del IETU ni las demás disposiciones fiscales limitan la vigencia de dicha Ley, por lo que, conforme al criterio de la vigencia de la ley del impuesto, el IETU es un impuesto ordinario.

No obstante, cabe aclarar que el artículo Décimo Noveno de la Ley del IETU deja entrever la posibilidad de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del ISR o, en su defecto, abrogar dicha Ley, como sigue:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la presente Ley... Dicho estudio se deberá entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.

### 3.3.13. Impuesto de cuota

El IETU es un impuesto de cuota porque el Congreso de la Unión fija la tasa antes de que la administración tributaria recaude el impuesto, aunque en función de la recaudación esperada, además de que ésta y la recaudación observada nunca son iguales.

### 3.3.14. Impuesto inestable

En atención a la sensibilidad a los cambios en el entorno económico, el IETU se clasifica como un impuesto inestable, pues el producto de su recaudación varía en relación con las principales variables macroeconómicas, tales como el PIB.

### 3.3.15. Impuesto elástico

Por último, el IETU es un impuesto elástico, pues, aun cuando la elasticidad de la materia imponible sólo puede analizarse con información que no contamos, consideramos que los cambios en el IETU, tales como el aumento de la tasa o la deducibilidad de sueldos y salarios, sí pueden influir en el consumo de los contribuyentes.

## 3.4. Flat tax

En el dictamen de Diputados, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados afirma “...que es perentorio e inminente que el sistema tributario del país cuente con... lo que en otros países se les ha denominado "Flat Taxes"...”<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> *Dictamen de Diputados, Consideraciones 12.4.*

En consecuencia, algunos han considerado al IETU como una adaptación del “...*flat tax* creado en 1983 por los economistas Robert Hall y Alvin Rabushka”,<sup>72</sup> o como un impuesto semejante al IRAP.<sup>73</sup>

Otros señalan que “...el IETU presenta características propias de los llamados *flat taxes*...”, pero no aclaran a qué modelo se refieren.<sup>74</sup>

Y otros más, categóricamente aseveran que el IETU “...no puede considerarse como un *flat tax*, ya que permite diversas deducciones y acreditamientos, conforme a los cuales es posible determinar cero impuesto e incluso un ‘impuesto negativo’...”.<sup>75</sup>

Desde nuestro punto de vista, el IETU sí es un FT, pero no a semejanza del FT-HR ni del *x-tax*, pues en ambos casos se trata de un conjunto de impuestos –el empresarial y el individual–, no de un solo impuesto, aun cuando el IETU comparta varias características con el impuesto empresarial del FT-HR y el del *x-tax*.<sup>76</sup>

A pesar de que el IETU y el BET de New Hampshire gravan el consumo, son IVA y participen de elementos comunes, uno y otro no son iguales, ya que el primero lo hace conforme el método de sustracción o resta y el segundo, según el de adición o suma.

El IETU tampoco se asemeja a los FT de Europa del este, en virtud de que el objeto del primero es el consumo mientras que el de los segundos es la renta, además de que el primero grava tanto a empresas como a individuos y los segundos sólo a éstos.

---

<sup>72</sup> PUENTE HURTADO, Luis Manuel y SANCHEZ GARCÍA, Luis Javier, “No... CETU, en consolidación fiscal”, *Puntos Finos*, año VI, número 135, septiembre de 2007, 2ª quincena, p. 8. En el mismo sentido, KOLLER LUCIO, Carl, *Aspectos...*, p. 103.

<sup>73</sup> MARTINEZ MAYORGA, Carlos Orel y GUTIERREZ CRISPIN, Mario Alberto, “La CETU y sus implicaciones en operaciones internacionales”, *Puntos Finos*, año VI, número 133, agosto de 2007, 2ª quincena, p. 8.

<sup>74</sup> PEREZ DE ACHA e IBARRA RUEDA, *op. cit.*, p. 7.

<sup>75</sup> ALONSO CARDOSO, Juan Carlos, “El IETU como gravamen a conceptos específicos”, *Puntos Finos*, año VI, número 140, diciembre de 2007, 1ª quincena, p. 6.

<sup>76</sup> En el mismo sentido, el Ministro Cossío Díaz, *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 2 de febrero de 2010*, versión estenográfica, p. 17.

Así las cosas, nosotros consideramos que el IETU es un FT a semejanza del IGIC de Fernando Sánchez Ugarte y del IRAP de Italia, pues, al igual que éstos, es un impuesto al consumo, tipo IVA, calculado conforme al método de sustracción o resta, que grava a personas físicas y morales, cuyo hecho imponible es la obtención de ciertos ingresos, base-origen, y a tasa única.

**Tabla 4. Los flat tax y el ISR, el IVA y el IETU de México (b)**

	Teoría			Práctica			México		
	FT-HR <sup>1/</sup>	X-Tax <sup>1/</sup>	IGIC	FT-EE <sup>2/</sup>	IRAP	BET	ISR	IVA	IETU
<b>Objeto</b>	Consumo	Consumo	Consumo	Renta	Consumo	Consumo	Renta	Consumo	Consumo
<b>Tipo</b>	IVA	IVA	IVA	n/a	IVA	IVA	n/a	IVA	IVA
<b>Método</b>	Resta	Resta	Resta	n/a	Resta	Suma	n/a	Crédito	Resta
<b>Sujetos pasivos</b>	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF	PM / PF
<b>Hecho imponible</b>	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos	Pagos	Ingresos	Actos o actividades	Ingresos
<b>Base</b>	Origen	Origen	Origen	Origen	Origen	Origen	Origen	Destino	Origen
<b>Criterio</b>	Caja	Caja	Caja	Devengo / caja	Caja	Caja	Devengo / caja	Caja	Caja
<b>Tasa PM nominal</b>	Única	Única	Única	n/a	Única	Única	Única	Múltiple	Única
<b>Tasa PF nominal</b>	Única	Única	Única	Única	Única	Única	Múltiple	Múltiple	Única

<sup>1/</sup> Nos referimos al impuesto empresarial.

<sup>2/</sup> Como ejemplo de los FT en Europa del este, presentamos el ISR personal de Rusia.

PM Personas morales (empresas).

PF Personas físicas (individuos).

Fuente: Elaboración propia.

### 3.5. Constitucionalidad

El 15 de enero de 2010, durante la revisión final de este trabajo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó en el Diario Oficial de la Federación, el “Acuerdo



General del Tribunal Pleno número 1/2010 por el que se determina la celebración de una audiencia pública en relación con los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada el primero de octubre de dos mil siete”.

### 3.5.1. Audiencia pública del 22 de enero de 2010

Dicha audiencia se llevó a cabo el 22 de enero de 2010 en la sede de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con la participación de autoridades responsables; asociaciones o colegios de abogados, con registro ante la Dirección General de Profesiones, y quejosos.<sup>77</sup>

Conforme al punto Cuarto del Acuerdo, los interesados participaron en el orden siguiente:

---

<sup>77</sup> Los representantes de los quejosos “...fueron elegidos de entre 46 solicitudes de comparecencia, a través del método de insaculación...”, BRAVO FORTOUL, Mauricio y BUSTAMANTE BEJARANO, Cecilia, “Argumentos sobre la inconstitucionalidad del IETU”, *Puntos Finos*, año VIII, número 175, febrero de 2010, p. 61.

**Tabla 5. Participantes en la audiencia pública del 22 de enero de 2010**

Bloque	#	Interesado <sup>1/</sup>	Representante legal	Tiempo (min)
1	1	Quejoso 1: Audiobox, S.A. de C.V., y otros	Lic. Luis Francisco Kudo Vázquez	10
	2	Quejoso 2: Sectec, S.A. de C.V.	Lic. Hugo Humberto Arriaga Becerra	10
	3	Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C.	Lic. Carlos Loperena Ruiz, Presidente del Consejo Directivo	15
	4	Cámara de Diputados	Dip. Francisco Javier Ramírez Acuña, Presidente de la Mesa Directiva	15
2	5	Quejoso 3: DHL Express México, S.A. de C.V., y otros	Lic. Ricardo Cervantes Vargas	10
	6	Quejoso 4: Industrias Internacionales de Plástico, S.A. de C.V.	Lic. Emilio Margáin Barraza	10
	7	Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México, A.C.	Lic. Rodolfo Vélez Gutiérrez, Coordinador de la Comisión de Derecho Fiscal	15
	8	Cámara de Senadores	Sen. Gustavo Enrique Madero Muñoz, Presidente de la Junta de Coordinación Política	15
3	9	Quejoso 5: Ericsson Telecom	Lic. Juvenal Lobato Díaz	10
	10	Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, A.C.	Lic. Gil Alonso Zenteno García, Coordinador del Comité de Derecho Fiscal	15
	11	Secretaría de Hacienda y Crédito Público	Dr. José Antonio Meade Kuribreña, Subsecretario de Ingresos	15
4	12	Quejoso 6: Nitrógeno de Canterel, S.A. de C.V., y otros	Lic. Mauricio Bravo Fortoul	10
	13	Consejo Coordinador Empresarial	Declinó invitación	15
	14	Procuraduría Fiscal de la Federación	Dr. Javier Laynez Potisek, Procurador	15

<sup>1/</sup> Tratándose de los quejosos, en sesión pública del 18 de enero de 2010, el Tribunal Pleno realizó una insaculación para obtener el nombre de los seis participantes.

En palabras de Arriaga Becerra, los representantes legales de los quejosos fragmentaron “...el análisis de los temas con el propósito de efficientar (*sic*) el lapso que se nos concedió, de tal manera que vamos a tratarlos en diferentes partes...”.<sup>78</sup>

En este sentido, abordaron los temas siguientes:

**Tabla 6. Quejosos en la audiencia pública del 22 de enero de 2010**

#	Quejoso (representante legal)	Tema
1	L. F. Kudo Vázquez	Introducción y conceptos generales
2	H. H. Arriaga Becerra	Objeto del IETU e inversiones
3	R. Cervantes Vargas	Deducibilidad de inventarios y terrenos (incluso transición)
4	E. Margáin Barraza	Transición de pérdidas fiscales, y no deducibilidad de sueldos y salarios
5	J. Lobato Díaz	Objeto y base del IETU, regalías e intereses
6	M. Bravo Fortoul	Impuesto al activo, efectos del amparo y conclusión

La premisa que sirvió de base a los argumentos de los quejosos fue fijada al inicio de la audiencia por Kudo Vázquez: “...el objeto del gravamen, [es] el ingreso”.<sup>79</sup>

Luego, el encargado de la parte relativa –Arriaga Becerra– pretendió explicar el objeto del IETU y su carácter de impuesto directo, como sigue:

La función del IETU como impuesto directo, es derivada de que se trata de una contribución que se establece sobre las personas físicas y morales en contraposición a los impuestos indirectos que se establecen sobre una variedad de bienes y servicios y de esta manera la función del IETU se establece por los ingresos que se obtienen por las personas en función de las actividades que señala el artículo 1º, la hipótesis de causación del IETU es muy similar a la del IVA y éste, impuesto del IVA, es el impuesto indirecto por excelencia en el sistema jurídico tributario mexicano.

<sup>78</sup> Audiencia pública del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, celebrada el viernes 22 de enero de 2010, versión estenográfica, p. 11.

<sup>79</sup> *Ídem.*, p. 7.

Sin embargo, no logró explicarse, pues tan pronto terminó, la Ministra Luna Ramos le cuestionó, “parafraseando sus palabras”, sobre la similitud del IETU con el IVA, a lo que Arriaga Becerra contestó sin razón: “...el tratamiento que se da en el impuesto al valor agregado es diferente porque ahí sí se autorizan deducciones que no se permiten en el IETU, ésa es la diferencia fundamental...”<sup>80</sup>

Acto seguido, tocó el turno a Loperena Ruiz, en representación de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., quien estimó que el IETU “...tiene naturaleza de impuesto personal, pues no grava bienes aislados del patrimonio del gobernado, [sino que] grava modificaciones en el haber patrimonial de los contribuyentes...”<sup>81</sup> No obstante, posteriormente afirmó que

El IETU tiene una notable semejanza con el impuesto sobre la renta, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta toma definiciones y conceptos... pero también toma elementos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como es el significado del objeto del impuesto... sin embargo crea sus propias figuras jurídicas... así, el IETU es un impuesto mínimo y complementario del impuesto sobre la renta... no obstante, es un ordenamiento autónomo, a pesar de las referencias que contiene a otros ordenamientos del sistema.<sup>82</sup>

El último participante del primer bloque fue la Cámara de Diputados en voz del diputado Ramírez Acuña, quien, respecto de los elementos esenciales del IETU, se limitó a repetir lo dicho por la Iniciativa y el Dictamen de Diputados en el sentido de que el IETU es un “...impuesto al flujo remanente para el pago de los distintos factores de la producción...”<sup>83</sup> y que las “...diversas adiciones y modificaciones que [sufrió] no alteraron la esencia del impuesto...”<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> *Ídem.*, p. 16.

<sup>81</sup> *Ídem.*, p. 19.

<sup>82</sup> *Ídem.*, p. 20.

<sup>83</sup> *Ídem.*, p. 27.

<sup>84</sup> *Ídem.*, p. 34.

Cervantes Vargas abrió el segundo bloque de participantes y de representantes legales de los quejosos. Él platicó sobre “...la deducción de inventarios y... la deducción de los terrenos, principalmente de aquellos que se quedaron atrapados en el pasado antes del 31 de diciembre de 2007 y que la Ley en este caso desconoce”.<sup>85</sup> Sus argumentos también se fundamentaron en que el IETU es un impuesto directo y, por tanto, grava el ingreso, argumento que repitió Margáin Barraza, pero en relación con la deducción de los sueldos y salarios.

El siguiente en el orden fue el Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México, A.C. Después de abordar diversas cuestiones, el Coordinador de su Comité Fiscal concluyó, al igual que la mayoría de las opiniones revisadas en el punto 3.2.1.1., que

En cuanto al objeto [del IETU] es la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México, provenientes de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia a que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.<sup>86</sup>

El segundo bloque finalizó con la exposición del Senador Madero Muñoz, quien, sin sostener que el IETU es un IVA, destacó una de sus características principales: “El IETU... es un impuesto que... permite la deducción de manera inmediata y en un 100% de las erogaciones en maquinaria, equipo, terrenos, construcciones, inventarios...”;<sup>87</sup> desde nuestro punto de vista, esto permite concluir que la base y, por tanto, el objeto del IETU, son el consumo.

Además, el representante legal de la Cámara de Senadores comentó que “...la adopción del IETU constituye un paso trascendental en la modernidad tributaria de

---

<sup>85</sup> *Ídem.*, p. 36.

<sup>86</sup> *Ídem.*, p. 51.

<sup>87</sup> *Ídem.*, p. 58.

nuestro país y nos sitúa dentro de un grupo de países que... [han adoptado] impuestos de tasa única de inversión y el empleo...”,<sup>88</sup> es decir, *flat tax*.

Juvenal Lobato inició el penúltimo bloque abordando nuevamente el objeto y la base del IETU, aun cuando ya había sido tratada por los quejosos. Al respecto, reiteró que el objeto del IETU

...lo constituye la percepción efectiva de los ingresos que tengan las personas físicas y morales residentes en el país o en el extranjero con establecimiento permanente por realizar ciertas actividades, al realizar el otorgamiento, el uso o goce temporal de bienes, realizar actividades de enajenación y realizar también actividades tendientes a la prestación de servicios.<sup>89</sup>

La Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, A.C., subió a la tribuna después. En su representación, Zenteno García repasó temas específicos como regalías; intereses; sueldos y salarios; inversiones anteriores a 2008, y pérdidas fiscales, partiendo de la premisa de que “...el IETU es un impuesto que repercute mediante una tasa fija en las utilidades...”.<sup>90</sup>

Luego, el Subsecretario de Ingresos resumió el concepto detrás del IETU, como sigue: “...un impuesto de control mínimo, directo, de base amplia, general, sin tratamientos especiales que gravar (*sic*) una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa para el pago de los factores”.<sup>91</sup> De manera velada, afirmó que el IETU es un IVA, pues se “...construye sobre la base de la experiencia de más de ciento veinte países que conforme a la ONU calculan de esta forma la retribución factorial”.<sup>92</sup>

---

<sup>88</sup> *Ídem.*, p. 62.

<sup>89</sup> *Ídem.*, p. 65.

<sup>90</sup> *Ídem.*, p. 70.

<sup>91</sup> *Ídem.*, p. 79.

<sup>92</sup> *Ídem.*

Finalmente, en cuanto a los quejosos, Bravo Fortoul abordó "...la recuperación del impuesto al activo y su regulación en la Ley del IETU... los efectos de la concesión del amparo... [y] Una reflexión final...". En ésta, expresó su desacuerdo con "...el establecimiento de una especie de impuesto sobre la renta basado en flujo de efectivo, con menos deducciones y desconociendo el pasado...",<sup>93</sup> como vía para aumentar la recaudación y, de paso, reiteró que el IETU es un ISR y, por tanto, inconstitucional.

El turno final fue para la Procuraduría Fiscal de la Federación a través de su titular, el doctor Javier Laynez Potisek. Éste invitó a los Ministros a analizar la constitucionalidad del IETU a la manera de otro impuesto que grava la retribución a uno de los factores de la producción: el impuesto sobre nóminas. Además, expuso algunas diferencias fundamentales entre el IETU y el ISR:

El ISR grava la utilidad, el IETU el flujo remanente para la retribución de los factores de producción; el ISR considera la totalidad de los ingresos devengados, el IETU es en base a flujo de efectivo... el ISR representa una base reducida con una tasa alta, el IETU es exactamente lo contrario.<sup>94</sup>

### 3.5.2. Sesión pública ordinaria del 26 de enero de 2010

En sesión pública ordinaria del 26 de enero de 2010, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación inició la discusión de los amparos en revisión promovidos por diversos contribuyentes contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y la aplicación de la Ley del IETU.

Aun cuando los cinco primeros asuntos listados se encontraban bajo las ponencias de cinco Ministros distintos, la redacción del proyecto estuvo a cargo de una Comisión de Secretarios que presidió la Ministra Luna Ramos.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> *Ídem.*, p. 86.

<sup>94</sup> *Ídem.*, p. 92.

<sup>95</sup> Integraron dicha Comisión las personas siguientes: Lic. María Esthela Ferrer Mac Gregor, ponencia del Ministro Aguirre Anguiano; Lic. Ricardo Manuel Martínez Estrada, ponencia de la Ministra Sánchez Cordero;

En palabras del Ministro Ortiz Mayagoitia, los asuntos listados presentaron “...dos temas centrales es (*sic*): primero, si estamos en presencia de una ley autoaplicativa... y segundo, cómo se acredita el interés jurídico para impugnar la Ley del IETU en su carácter de norma autoaplicativa”.<sup>96</sup>

En cuanto al primero, rápidamente existió unanimidad de votos a favor de la propuesta del proyecto, consistente en que la ley impugnada es de naturaleza autoaplicativa. “Para quién, ¿para todo el mundo? No, para los causantes que se ubiquen en la situación prevista como hecho generador del crédito fiscal”.<sup>97</sup>

No obstante, en relación con el segundo tema central, la discusión se tornó difícil, aunque al final se alcanzó una mayoría de ocho votos a favor de la propuesta del proyecto: el interés jurídico se acredita con “...la demostración efectiva de que [el quejoso] ha realizado alguno de los actos que dan lugar a que la ley se aplique”,<sup>98</sup> esto es, el hecho imponible.

### 3.5.3. Sesión pública ordinaria del 28 de enero de 2010

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación inició el análisis de los temas de fondo, en la sesión pública ordinaria del 28 de enero de 2010. A propuesta de los Ministros Cossío Díaz y Zaldívar Lelo de Larrea, el primer tema fue el objeto del IETU, “...si es renta o renta plus o es un impuesto completamente distinto... para desde ahí establecer la caracterización del impuesto y desde ahí establecer si resulta o no constitucional...”.<sup>99</sup>

---

Lic. Fanuel Martínez López, Coordinador de las Comisiones de la Suprema Corte; Lic. Jorge Luis Revilla de la Torre, ponencia del Ministro Gudiño Pelayo, y Lic. Juan Carlos Roa, ponencia del Ministro Cossío Díaz.

<sup>96</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 26 de enero de 2010*, versión estenográfica, p. 20.

<sup>97</sup> *Ídem.*, p. 30.

<sup>98</sup> *Ídem.*, p. 31.

<sup>99</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 28 de enero de 2010*, versión estenográfica, p. 10.



En principio, el proyecto de la Comisión de Secretarios sostenía el IETU “...es un impuesto directo, [que] tiene por objeto la percepción efectiva de los ingresos totales de las personas físicas y morales residentes en México, por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional...”<sup>100</sup>

Sin embargo, el mismo proyecto luego afirmaba “...que [el IETU] no sólo atiende a los ingresos sino también al consumo o al gasto...”<sup>101</sup> Esta contradicción obligó a que la discusión se realizara “por vía de posicionamientos”.

Los Ministros Luna Ramos, Aguilar Morales, Franco González Salas y Sánchez Cordero identificaron el objeto del IETU con el hecho imponible previsto en el artículo 1 de la Ley del IETU.<sup>102</sup> Según el tercero de ellos,

...la mayoría de nosotros, coincidimos en que el objeto está señalado en la ley [,] en que se refiere a un ingreso por unas actividades específicas y que para este efecto la propia ley lo define como un ingreso... que no se refiere al incremento del patrimonio, sino al precio o la contraprestación en especie.<sup>103</sup>

Ante esta postura, el Ministro Silva Meza explicó que el objeto de un impuesto se identifica más con la materia gravada por el mismo impuesto, que con el hecho imponible. En consecuencia,

...lo que exige el principio de legalidad, es que el objeto pero entendido como hecho imponible, esté definido en la ley con un grado de claridad y concreción razonable, pues así el contribuyente tendrá certeza sobre las condiciones del nacimiento de la obligación tributaria, y no existirá margen

---

<sup>100</sup> *Ídem.*, p. 16.

<sup>101</sup> *Ídem.*, p. 17.

<sup>102</sup> *Ídem.*, pp. 26, 33, 38, 41, 43-44, 49.

<sup>103</sup> *Ídem.*, p. 45.

para que la autoridad incurra en arbitrariedades. Sin embargo, el principio de legalidad, no exige que la materia gravada se encuentre expresamente definida en ley, pues tal materia es únicamente el contenido económico sobre el que recae el peso del gravamen.<sup>104</sup>

Esto es así porque lo que tiene efectos jurídicos es la realización del hecho imponible, no la de la materia gravada ni siquiera su existencia. Ésta sólo sirve como elemento revelador de riqueza y, en consecuencia, como justificación de la proporcionalidad del impuesto. De ahí que “...en muchos impuestos a veces no hay esa coincidencia entre el hecho imponible y la materia gravada...”.<sup>105</sup>

Por ejemplo, la Ley del IVA no establece que el IVA grava el consumo ni define lo que debe entenderse por valor agregado, sino que señala los actos y actividades cuya realización dará lugar al nacimiento de la obligación de pagar el IVA.

Así, considerando que “...en el planteamiento de los quejosos existe una confusión sobre dichos conceptos [objeto, materia gravada y hecho imponible] que parece dar sustento a sus planteamientos de inconstitucionalidad...”,<sup>106</sup> el Ministro Silva Meza precisó

...que una cosa es el hecho imponible como en el caso lo son los ingresos que obtengan las personas físicas y morales residentes en el territorio nacional, etc., etc.; y otra cosa distinta es el fenómeno económico que el Legislador pretendió gravar con la mecánica del tributo, fenómeno que el proyecto ciñe correctamente en la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción...<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> *Ídem.*, p. 36.

<sup>105</sup> *Ídem.*, p. 35.

<sup>106</sup> *Ídem.*, p. 37.

<sup>107</sup> *Ídem.*

De manera similar, el Ministro Zaldívar Lelo de Larrea distinguió entre el objeto *lato sensu* y el objeto *estricto sensu*, y los identificó con la materia imponible y el hecho imponible, respectivamente.<sup>108</sup>

Finalmente, en la línea del Ministro Valls Hernández,<sup>109</sup> el Ministro Cossío Díaz propuso construir el objeto del IETU a partir de la base, la cual “...se determina mediante el método de resta, ingresos, menos deducciones, en oposición al denominado método equivalente de suma, mediante el cual se adicionaría cada una de las retribuciones a los factores de la producción...”<sup>110</sup>

#### 3.5.4. Sesión pública ordinaria del 2 de febrero de 2010

La sesión pública ordinaria del 2 de febrero de 2010 inició “...a [la] mitad de la discusión del primer tema de fondo que es la focalización de lo que es el objeto de este tributo del IETU...”<sup>111</sup>

Al efecto, el Ministro Ortiz Mayagoitia presentó una propuesta alterna en el sentido de que “...el hecho imponible es este impuesto son los ingresos brutos totales con motivo de enajenaciones, prestación de servicios, o permitir que terceros usen bienes...”<sup>112</sup>

La discusión se centró en si las deducciones autorizadas y los créditos fiscales trascienden en el objeto del IETU o si éste es independiente de aquéllas. En cierto momento, el Ministro Ortiz Mayagoitia propuso considerar “...como objeto del impuesto los ingresos brutos menos las deducciones autorizadas...”<sup>113</sup> a lo que el Ministro Aguilar Morales contestó que, desde su punto de vista, “...el ingreso bruto es el objeto del impuesto...”<sup>114</sup>

---

<sup>108</sup> *Ídem.*, p. 54.

<sup>109</sup> *Ídem.*, p. 43.

<sup>110</sup> *Ídem.*, p. 59.

<sup>111</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 2 de febrero de 2010*, versión estenográfica, p. 16.

<sup>112</sup> *Ídem.*

<sup>113</sup> *Ídem.*, p. 43.

<sup>114</sup> *Ídem.*, p. 44.

Finalmente,

...la propuesta alterna, consistente en que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley, se aprobó por... mayoría de siete votos de los señores Ministros Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia. Los señores Ministros Cossío Díaz y Valls Hernández votaron a favor del proyecto original. Y los señores Ministros Aguirre Anguiano y Luna Ramos votaron en contra [de ambas propuestas].<sup>115</sup>

El siguiente tema estuvo “...relacionado con la proporcionalidad tributaria... [:] la no deducibilidad [en lo general] de diversos conceptos para la integración de la base del impuesto...”.<sup>116</sup>

Al respecto, el proyecto de la Comisión de Secretarios sostenía “...que no se viola el principio de proporcionalidad tributaria... [porque] el IETU no es una nueva versión del impuesto sobre la renta...”,<sup>117</sup> sino que “el IETU grava ya no la renta percibida al tenor del impuesto sobre la renta sino la renta consumida o gastada...”.<sup>118</sup>

Fue aprobado por mayoría de nueve votos, entre los cuales no se encontraron los del Ministro Aguirre Anguiano –en concordancia con su voto anterior– y la Ministra Luna Ramos, quien hizo suyos los argumentos de los quejosos en el sentido de que el IETU

---

<sup>115</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 4 de febrero de 2010*, versión estenográfica, pp. 4-6. Más adelante, el Ministro Aguirre Anguiano afirmó que el IETU “...es un impuesto de control cuyo objeto se enfoca a gravar los consumos o erogaciones hechas en contraprestación o surtimiento de factores de producción, incluidos desde luego intereses y regalías que lleguen a pagarse por el contribuyente”, *Ídem.*, p. 45.

<sup>116</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 2 de febrero de 2010*, versión estenográfica, p. 49.

<sup>117</sup> *Ídem.*

<sup>118</sup> *Ídem.*, p. 50.

grava “...una utilidad que no es real... una cantidad que no corresponde a la capacidad contributiva, [sino] exclusivamente a la capacidad económica...”<sup>119</sup>

En último lugar, se inició la discusión sobre “...si la no deducibilidad del costo de salarios y prestaciones de seguridad social en el impuesto del IETU es o no constitucional”, pero al poco tiempo fue suspendida hasta la sesión siguiente.

### 3.5.5. Sesión pública ordinaria del 4 de febrero de 2010

En la sesión pública ordinaria del 28 de enero de 2010, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación retomó el análisis de las deducciones autorizadas en lo particular, a la luz de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Considerando que la mayoría estimó que “...las deducciones previstas en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no buscan determinar utilidades o ganancias [,] sino que persiguen una finalidad diferente, [y] se traducen como auténticos beneficios al causante...”<sup>120</sup> el Ministro Ortiz Mayagoitia propuso hacer una “reconfiguración metodológica” y votar, de una vez, la constitucionalidad de las deducciones autorizadas en lo particular.

Al respecto, existió “...una mayoría de diez votos a favor de la propuesta, con salvedades de los señores Ministros Cossío Díaz y Franco González Salas, y el voto en contra de la señora Ministra Luna Ramos”.<sup>121</sup> Las salvedades se refieren a que dichos Ministros y el Ministro Aguirre Anguiano, no comparten el criterio de la mayoría en el sentido de que las deducciones autorizadas y los créditos fiscales son meros beneficios tributarios.

---

<sup>119</sup> *Ídem.*, p. 59.

<sup>120</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 4 de febrero de 2010*, versión estenográfica, p. 7.

<sup>121</sup> *Ídem.*, pp. 12-13.

El siguiente tema fue la “...falta de un mecanismo de ajuste para los pagos provisionales, y está referido también a la proporcionalidad tributaria...”.<sup>122</sup> Según los quejosos, dicha garantía requiere la existencia de un procedimiento que permita adecuar los pagos provisionales del IETU, de tal manera que éstos guarden una relación directa con el IETU del ejercicio.

Prácticamente sin discusión y con el voto en contra de la Ministra Luna Ramos, el Tribunal Pleno determinó que la Ley del IETU “...no transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, al no establecer en la mecánica para el cálculo y determinación de los pagos provisionales una mecánica de ajuste”.<sup>123</sup>

A continuación, se planteó “...la violación al principio [de] equidad tributaria debido a que la Ley del IETU otorga un trato diferenciado entre distintas erogaciones que la recurrente considera necesarias e indispensables en la consecución de su objeto social, pues en unos casos sí permite realizar la deducción respectiva mientras que en otros no...”.<sup>124</sup> De manera similar a la cuestión anterior, ésta se resolvió sin discusión, pero por unanimidad de votos.

El siguiente tema se refirió “...a la deducción de inversiones nuevas realizadas del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete y [al] crédito por inversiones efectuadas del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete en materia de equidad tributaria”,<sup>125</sup> pues la Ley del IETU otorga un tratamiento distinto a las inversiones realizadas antes y después de su entrada en vigor.

La mayoría –de ocho votos– consideró infundados los agravios porque, por una parte, el IETU “...se determina con una base de efectivo, [por lo que] en principio no tendrían por qué considerarse o darse efectos...” a las inversiones realizadas con

---

<sup>122</sup> *Ídem.*, p. 13.

<sup>123</sup> *Ídem.*, p. 16.

<sup>124</sup> *Ídem.*, p. 17.

<sup>125</sup> *Ídem.*, p. 21.

anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del IETU y, por la otra, “...las normas reclamadas contemplan beneficios...”.<sup>126</sup>

Acto seguido, se trató “la diferencia de trato que origina la no deducibilidad de intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio...”,<sup>127</sup> en relación con la cual existió “una mayoría de nueve votos a favor de la propuesta del proyecto consistente en declarar infundados los agravios relacionados con la equidad del artículo 3º, fracción I, párrafo tercero de la ley impugnada, en cuanto al tratamiento que se da a los intereses”.<sup>128</sup>

El último tema fue la iniquidad de trato prevista en la Ley del IETU entre la deducción de las regalías pagadas a partes relacionadas y la de aquéllas pagadas a partes independientes, “...siendo que en ambos casos los pagos realizados derivan de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes...”.<sup>129</sup> Sin embargo, después de la ronda de participaciones más larga de la sesión y de tratar los posibles efectos del amparo, si la política fiscal debe ser justiciable y otras cuestiones relacionadas, la discusión y la votación se difirieron hasta la sesión siguiente.

### 3.5.6. Sesión pública ordinaria del 8 de febrero de 2010

Al igual que en la discusión sobre el objeto del IETU, el Ministro Ortiz Mayagoitia abrió la sesión pública ordinaria del 8 de febrero de 2010 con una propuesta alterna, “...consistente en declarar infundado el agravio ya que el artículo 3º fracción I párrafo segundo, en relación con el diverso 6º fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no violenta la garantía de equidad tributaria al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas...”.<sup>130</sup>

---

<sup>126</sup> *Ídem.*, p. 31.

<sup>127</sup> *Ídem.*, p. 34.

<sup>128</sup> *Ídem.*, p. 39.

<sup>129</sup> *Ídem.*, p. 40.

<sup>130</sup> *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el lunes 8 de febrero de 2010*, versión estenográfica, p. 7.

La propuesta alterna fue aprobada por una mayoría de ocho votos. Los Ministros Luna Ramos y Cossío Díaz votaron en contra, y el Ministro Aguirre Anguiano a favor del proyecto original.

Luego, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación trató el agravio en sentido de que la Ley del IETU viola la garantía de irretroactividad de la ley, “...toda vez que este artículo [Tercero Transitorio] impide que los contribuyentes puedan recuperar totalmente el impuesto al activo que hubieren pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél que el impuesto sobre la renta fuera mayor que el IMPAC a pesar de tener un derecho adquirido por ello conforme a lo previsto en el artículo 9º de la abrogada Ley del Impuesto al Activo”.<sup>131</sup>

A pesar de que el proyecto de la Comisión de Secretarios consideraba que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del IETU sí es inconstitucional, la mayoría –de siete Ministros– votó en contra de dicho proyecto.

El tema siguiente fue la posible violación del artículo 4, fracción V de la Ley del IETU, a la garantía de equidad tributaria, en virtud de que dicho artículo establece que las personas morales a que se refiere el artículo 179, penúltimo párrafo de la Ley del ISR –esto es, aquéllas en las que fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero participen como accionistas y que exclusivamente obtengan ingresos de actividades inmobiliarias–, no pagarán el IETU en la misma proporción en la que no paguen el ISR.

Al respecto, existió “...unanimidad de votos a favor de la propuesta del proyecto CONSISTENTE EN DETERMINAR QUE EL ARTÍCULO 4º FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (*sic*)”.<sup>132</sup>

---

<sup>131</sup> *Ídem.*, p. 8.

<sup>132</sup> *Ídem.*, p. 28.



A continuación, se revisó la constitucionalidad del artículo 4, fracción III de la Ley del IETU –exención de IETU para personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR–, a la luz de la garantía de equidad tributaria, y fue confirmada por una mayoría de nueve Ministros.

El tema siguiente fue “...el no reconocimiento dentro de la mecánica del IETU, de las pérdidas fiscales que se vienen acarreado en materia del impuesto sobre la renta, o sea, irretroactividad de la ley...”.<sup>133</sup> Sin discusión y con la aclaración de que “...la complementariedad que pretende el Legislador Federal no implica que estemos ante tributos equivalentes”,<sup>134</sup> el Tribunal Pleno no lo estimó inconstitucional –por nueve votos–.

Finalmente, se cuestionó si las disposiciones del IETU relativas a la base cumplen la garantía de legalidad tributaria, a lo que los Ministros respondieron de manera unánime en sentido positivo.

### 3.5.7. Sesión pública ordinaria del 9 de febrero de 2010

Al nivel del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la discusión de los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley del IETU, concluyó en la sesión pública ordinaria del 9 de febrero de 2010.

En ella, se trató nuevamente la constitucionalidad del artículo Tercero Transitorio de la Ley del IETU –recuperación del impuesto al activo pagado entre 1998 y 2007–, pero ahora a la luz de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que dicho artículo, en palabras del Ministro Cossío Díaz, introdujo límites que no permiten “...la

---

<sup>133</sup> *Ídem.*, p. 42.

<sup>134</sup> *Ídem.*, p. 46. En este sentido, durante la sesión pública ordinaria del 26 de enero de 2010, el Ministro Cossío Díaz expresó su opinión en el sentido de “...que si hay complementariedad en términos de las remisiones normativas, pero a mi parecer los supuestos de causación y algunos otros elementos objetivos del impuesto son lo suficientemente específicos en renta y en IETU, como para no considerar que... estar en el mundo de renta, necesariamente nos lleva a la condición de IETU”, *Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 26 de enero de 2010*, versión estenográfica, p. 18.

recuperación íntegra de las cantidades a que tiene el derecho (*sic*) el contribuyente...”<sup>135</sup>

Al respecto, con una votación sumamente dividida –seis votos a favor de la propuesta y cinco en contra–, el Tribunal Pleno resolvió que “...el artículo Tercero Transitorio de la ley impugnada no viola el principio de proporcionalidad tributaria”<sup>136</sup>

Por último, considerando que la votación en algunos temas no fue idónea para integrar jurisprudencia y que existen otros temas pendientes de discutir y resolver, los Ministros decidieron “...que la Primea (*sic*) Sala continúe conociendo de los asuntos del IETU en la forma en que los presenta la Comisión y que una vez que se integre jurisprudencia deberá (*sic*) remitirse a los tribunales colegiados para que con base en esos criterios decidan el resto de los asuntos...”<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> Sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 9 de febrero de 2010, versión estenográfica, p. 6.

<sup>136</sup> Ídem., p. 9.

<sup>137</sup> Ídem., p. 23.

## CONCLUSIONES

1. El concepto jurídico de impuesto se desarrolló desde Griziotti hasta la actualidad, pasando de su identificación con la obtención de bienes y servicios públicos al reconocimiento de sus características principales –coactividad, capacidad contributiva y cobertura del gasto público–. Hoy en día, el impuesto se define como la prestación en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, pero que revela su capacidad contributiva.
2. Los elementos del impuesto se clasifican en cualitativos y cuantitativos. Los elementos cualitativos son el hecho imponible y los sujetos, tanto activo como pasivo. Y los cuantitativos, la base, la tasa, la cuota y la tarifa. Las expresiones “objeto del impuesto”, “materia imponible”, “hecho imponible” y “hecho generador” no son sinónimas. Mientras que las primeras –“objeto del impuesto” y “materia imponible”– son locuciones económicas y se refieren a hechos económicos, las segundas –“hecho imponible” y “hecho generador”– son expresiones jurídicas y aluden a supuestos normativos.
3. Los impuestos pueden clasificarse de acuerdo con varios criterios. La clasificación más importante es la de impuestos directos e indirectos. La traslación jurídica del impuesto y el objeto del impuesto son los criterios generalmente aceptados para hacerla. Conforme al primero, son impuestos directos aquéllos que no obligan ni permiten al sujeto pasivo, trasladar el impuesto o una cantidad equivalente a terceros; e indirectos, los que sí lo hacen. Y, según el objeto del impuesto, son impuestos directos aquéllos que gravan las manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva, tales como la renta o el patrimonio; e indirectos, los que gravan manifestaciones mediatas de tal capacidad, tales como el consumo.

4. El consumo es igual a la renta menos la inversión, por lo que el objeto de cualquier impuesto que permita la deducción de las inversiones como si fueran un gasto, será el consumo. El impuesto al consumo más importante es el IVA. Éste grava el valor que un contribuyente añade a un bien o servicio mediante la aplicación de sus factores de producción. Los tres métodos alternativos para calcularlo son el método de crédito, el de sustracción o resta y el de adición o suma.
5. Existen diversos tipos de FT. Sus características comunes son la adopción de una tasa única y la redefinición de la base del impuesto, la cual normalmente implica derogar la mayoría de las deducciones y los créditos fiscales. En Estados Unidos, el término FT normalmente se asocia con el FT-HR y, en Europa, con el ISR individual a tasa única.
6. Los principales modelos de FT en la teoría son el FT-HR, el *x-tax* y el IGIC. Los dos primeros son sistemas de dos impuestos: uno empresarial y otro individual. El tercero es un impuesto al consumo, tipo IVA, calculado conforme al método de sustracción o resta, que grava a personas físicas y morales, cuyo hecho imponible es la obtención de ciertos ingresos, base-origen y a tasa única.
7. Los principales modelos de FT en la práctica son los FT de Europa del este, el IRAP de Italia, el SBT de Michigan y el BET de New Hampshire, aunque este último ya fue abrogado. Los FT de Europa del este son ISR individuales, cuyo hecho imponible es la obtención de ingresos, base-origen y a tasa única. El IRAP y el BET son impuestos al consumo; tipo IVA; calculados conforme al método de sustracción o resta, el primero, y de adición o suma, el segundo; que gravan a personas físicas y morales; cuyo hecho imponible es la obtención de ciertos ingresos, el primero, y la realización de ciertos gastos, el segundo, y a tasa única.
8. El objeto del IETU es el consumo y sus elementos esenciales son los siguientes: a) Hecho imponible: La obtención de ciertos ingresos; b) Sujetos pasivos: Personas físicas y morales, residentes en territorio nacional y residentes en el extranjero con

establecimiento permanente en el país; c) Base: El resultado de disminuir a ciertos ingresos, las deducciones autorizadas (entre otras, la de las inversiones como si fueran un gasto), y d) Tasa: 17.5%.

9. El IETU puede clasificarse como un impuesto directo, según su traslación jurídica, e indirecto, de acuerdo con su objeto y su hecho jurídico; un IVA calculado conforme al método de sustracción o resta; un impuesto sintético, proporcional, periódico, fiscal, ordinario, de cuota, inestable y elástico, y, finalmente, como un FT a semejanza del IGIC de Fernando Sánchez Ugarte y el IRAP de Italia.
  
10. La mayoría de las personas que han hecho pública su opinión respecto del objeto del IETU, incluso los Ministros, confunden los términos “objeto” y “hecho imponible” y, en consecuencia, no identifican de manera precisa la materia imponible y el hecho generador del IETU.

## BIBLIOGRAFIA, HEMEROGRAFIA Y LEGISLACION

### Bibliografía

ALONSO CARDOSO, Juan Carlos y GOMEZ HARO, Enrique, *Análisis crítico y temas selectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Dofiscal, México, 2008.

ALVAREZ ESTRADA, Daniel, “Tax system and tax reforms in Mexico”, BERNARDI, Luigi, BARREIX, Alberto, MARENZI, Anna y PROFETA, Paola (eds.), *Tax Systems and Tax Reforms in Latin America*, Routledge, New York, March 2007, pp. 244-266.

\_\_\_\_\_, *Tributación directa en América Latina: Equidad y desafíos. Estudio del caso México*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Durham, Noviembre de 2008.

ANDREOZZI, Manuel, *Derecho tributario argentino*, tomo I, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.

ATKINS, Chris y WILLIAMS, Jonathan, *Tax reform in Michigan: Replacing the Single Business Tax*, Special Report No. 149, Tax Foundation, January 2007.

BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, volumen I, traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Aspectos de política fiscal*, Tax, México, 2002.

BICKLEY, James M., *Flat tax: An overview of the Hall-Rabushka proposal*, CRS98-529, Congressional Research Service, Washington, 1 February 2008.

BOORTZ, Neal y LINDER, John, *The fairtax book*, HarperCollins, New York, 2005.

BRADFORD, David F., *The X tax in the world economy. Going global with a simple, progressive tax*, The AEI Press, Washington, 2004.

CALDERÓN AGUILERA, Alejandro, “Análisis jurídico, objeto y naturaleza del impuesto”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 43-52.

CALVO NICOLAU, Enrique, *Aspectos de posible inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Themis, México, 2008.

\_\_\_\_\_, “Régimen de transición en el impuesto empresarial a tasa única”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 53-102.

CARDENAS GUZMAN, Carlos, “Impuesto empresarial a tasa única (IETU) empleo, transición”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 25-42.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, “Imposición al consumo”, RIOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, 2007, pp. 326-329.

CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C. (CINIF), *INIF 8. Efectos del impuesto empresarial a tasa única*, CINIF, México, 2007.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, Madrid, Tecnos, 1970.

DURAN CABRE, José María, *Modelos alternativos al IRPF español*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2004.

EINAUDI, Luigi, *Principios de hacienda pública*, Aguilar, México, 1948, introducción de Manuel de Torres, traducción de Jaime Algarra y Miguel Paredes.

ESEVERRI, José A., *Dividendos*, Colección Estudios Fiscales Académicos, No. 27, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, Porrúa, México, 2001.

GARCIA ALVARADO, Ignacio, *IETU analítico, esquemático y práctico*, Gasca, México, 2008.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 2002.

GIANNINI, Anchille Donato, *Instituciones de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción de Fernando Sainz de Bujanda.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho financiero*, Depalma, Buenos Aires, 2001, volumen I, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey.

\_\_\_\_\_, GOMES DE SOUSA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón, *Reforma tributaria para América Latina III. Modelo de código tributario*, Unión Panamericana, Washington, 1967.

GOMEZ HARO RUIZ, Enrique y OCAMPO MEDINA, Carlos, *Estudio práctico de la LIETU y de la LIDE (Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo)*, Dofiscal, México, 2007.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “Concepto y contenido del derecho tributario”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 1-14.

GOYENECHE POLO, J. Javier, “Análisis del IETU, inversiones y financiamiento”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 1-25.

GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Madrid, Reus, 1935, traducción por Enrique R. Mata.

GUTIERREZ GARCIA, Manuel, “Impuesto al valor agregado”, SCAPACHINI N., Manuel C. (coord.), *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Themis, México, 2007, pp. 169-180.

HALL, Robert y RABUSHKA, Alvin, *The flat tax*, Hoover Institution Press, Stanford, 2007.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, federalismo y globalización en México*, Tax, México, 2003.

HENSEL, Albert, *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle.

IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, “Probable retroactividad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU*,



*controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 147-161.

\_\_\_\_\_, *Estudio del concepto “estrictamente indispensable”, como principal requisito de las deducciones en el ISR y el IETU*, Colección Estudios Fiscales Académicos, No. 28, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2001.

JUANO, Manuel de, *Curso de finanzas y derecho tributario*, tomo I, Molachino, Rosario, 1969.

KEEN, Michael, KIM, Yitae y VARSANO, Ricardo, *The “flat tax (es)”*: Principles and evidence, WP/06/218, International Monetary Fund, Washington, September 2006.

KOLLER LUCIO, Carl, “Definición de un sistema fiscal competitivo: La uniformidad, la certeza y la versatilidad, valores de un sistema tributario competitivo”, SCAPACHINI N., Manuel C. (coord.), *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Themis, México, 2007, pp. 33-59.

\_\_\_\_\_, “Aspectos de la relación ISR/IETU”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 103-114.

LARA RAMOS, Luis Roberto, “Capítulo Tres. Los convenios para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal y el impuesto empresarial a tasa única”, *Análisis del derecho fiscal internacional*, Dofiscal, México, 2008.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho fiscal aplicado, Estudio específico de los impuestos*, McGraw-Hill Interamericana, México, 2008.

MARQUEZ CRISTERNA, Oscar, “Las reformas fiscales que México requiere”, SCAPACHINI N., Manuel C. (coord.), *Propuestas para un régimen fiscal en México que apoye la competitividad*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Themis, México, 2007, pp. 1-32.

MARTIN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LOPEZ, José Manuel, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2006.

MAZZ, Addy, *Curso de derecho financiero y finanzas*, Tomo 1, Volumen 2, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2007.

MICHELI, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, traducción y estudio preliminar de Julio Banaloché.

PEREZ CHAVEZ, José y FOL OLGUIN, Raymundo, *Estudio práctico del impuesto empresarial a tasa única (IETU)*, Tax Editores Unidos, México, 2007.

PEREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación técnica de los impuestos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.

\_\_\_\_\_ y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, tomo I.

PUBLIC SERVICE OF NEW HAMPSHIRE, *New Hampshire fact book: Taxes and business climate*, Economic and Community Development Division, New Hampshire, June 2008.

PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*, Fondo de Cultura Económica, México, 1939.

RIOS GRANADOS, Gabriela, “Los tributos”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 147-168.

\_\_\_\_\_, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2009.

RUPPE, Hans Georg, “Ponencia general”, *Cahiers de droit fiscal international*, Asociación Fiscal Internacional, XXXVII Congrès International de Droit Financier et Fiscal, Venise 1983, Volumen LXXVIIIb: Problemas internacionales en los impuestos generales sobre las ventas de bienes y servicios, Kluwer, Rotterdam, 1983, pp. 149-194.

SAINZ ORANTES, Manuel, “Análisis jurídico constitucional intereses, regalías, sueldos”, VVAA, *Evento anual 2008, análisis del IETU, controversia y debate*, Academia de Estudios Fiscales-Themis, México, 2008, pp. 115-146.

SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, “Elementos constitutivos del tributo”, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 169-198.

SCHENK, Alan (reporter), "Introduction", *Value added tax, A model statute and commentary, A report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxation*, American Bar Association, Washington, 1989, pp. 1-15.

SOTO CORTIZO, J., "Ponencia nacional: México", *Cahiers de droit fiscal international*, Asociación Fiscal Internacional, XXXVII Congr s International de Droit Financier et Fiscal, Venise 1983, Volumen LXXVIIIb: Problemas internacionales en los impuestos generales sobre las ventas de bienes y servicios, Kluwer, Rotterdam, 1983, pp. 497-510.

TANZI, Vito, *Taxation in an integrating world*, The Brookings Institution, Washington, 1995.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, "Chapter II: Replacing business income taxes with a business activities tax", *Approaches to improve the competitiveness of the U.S. business tax system for the 21<sup>st</sup> century*, Office of Tax Policy, s.l., December 20, 2007, pp. 19-42.

VALDES COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2001.

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2002.

VON EHEBERG, Karl Theodor, *Compendio de hacienda pública*, América, México, 1945, traducción de Federico Ruiz Koenig.

VVAA, *Fundamental reform of personal income tax*, OECD Tax Policy Studies No. 13, OCDE, Paris, 2006.

VVAA, *IETU e IDE impuestos empresarial a tasa única y a los depósitos en efectivo. Texto legal comentado*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., México, 2008.

WORLD BANK GROUP y PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Paying Taxes 2008*, World Bank Group-PricewaterhouseCoopers, s.l., 2008.

### Hemerografía

AGUILAR CERVANTES, Juan Antonio y BARRERA FERNANDEZ, Alejandro, “Características principales de la contribución empresarial a tasa única”, *Abogado Corporativo*, año I, número 1, agosto-septiembre de 2007, pp. 4-9.

ALONSO CARDOSO, Juan Carlos, “IMTU como alternativa a la CETU. Una propuesta constructiva y simplificada”, *Puntos Finos*, año VI, número 133, agosto de 2007, 2ª quincena, pp. 22-25.

\_\_\_\_\_, “El IETU como gravamen a conceptos específicos”, *Puntos Finos*, año VI, número 140, diciembre de 2007, 1ª quincena, pp. 6-11.

ARIAS GARRIDO, Pedro, “IETU: Objeto gravado y tratados internacionales”, *Puntos Finos*, año VI, número 137, octubre de 2007, 2ª quincena, pp. 33-38.

ASOCIACIÓN NACIONAL DE ABOGADOS DE EMPRESA, A.C. (COMITÉ FISCAL), “Esquema de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única”, *Abogado Corporativo*, año I, número 2, octubre-noviembre de 2007, pp. 34-35.

AVI-YONAH, Reuven, “¿Un IVA acreditable?”, *Ars Iuris*, número 37, 2007, pp. 41-51, traducción de Jorge Eduardo Correa Cervera.

BAZA HERRERA, Fernando, “Nueva INIF 8: Efectos del impuesto empresarial a tasa única”, *Puntos Finos*, año VII, número 143, febrero de 2008, 1ª quincena, pp. 6-9.

BECERRIL LOPEZ, Fernando, “Contribución empresarial a tasa única, una reforma sin reforma a la LISR”, *Puntos Finos*, año VI, número 131, julio de 2007, 2ª quincena, pp. 6-16.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, “Reforma fiscal deseable y deseada”, *Puntos Finos*, año VI, número 134, septiembre de 2007, 1ª quincena, pp. 21-23.

BIRD, Richard M., “A new look at local business taxes”, *Tax Notes International*, 19 May 2003, pp. 695-711.

BRAVO FORTOUL, Mauricio y BUSTAMANTE BEJARANO, Cecilia, “Argumentos sobre la inconstitucionalidad del IETU”, *Puntos Finos*, año VIII, número 175, febrero de 2010, pp. 60-62.

BRIZ PINTOS, Santos E., “Inicia la legislación que faltaba: Reglas del IETU”, *Puntos Finos*, año VII, número 143, febrero de 2008, 1ª quincena, pp. 10-14.

CALDERÓN MEDINA, David, “Renta, consumo e impuesto empresarial a tasa única”, *Puntos Finos*, año VII, número 145, marzo de 2008, 1ª quincena, pp. 24-27.

CANO MELESIO, Luis Manuel, “¿Viola la CETU el principio constitucional de ‘proporcionalidad tributaria’?”, *Puntos Finos*, año VI, número 134, septiembre de 2007, 1ª quincena, pp. 17-20.

\_\_\_\_\_, “Impuesto empresarial a tasa única, reflexiones previas al cálculo”, *Puntos Finos*, año VII, número 143, enero de 2008, 2ª quincena, pp. 15-17.

\_\_\_\_\_, “Problemática del concepto ‘devengado’ aplicable a las deducciones – Artículo 9o. transitorio de la LIETU”, *Puntos Finos*, año VII, número 147, marzo de 2008, 2ª quincena, pp. 23-27.

CARBAJAL TRILLO, Arturo y CALVO GALLEGOS, Rodolfo, “Pago de regalías a partes relacionadas. Por concepto de *know-how* para efectos del IETU”, *Puntos Finos*, año VII, número 145, febrero de 2008, 2ª quincena, pp. 27-31.

CARDENAS GUZMAN, Carlos, “IETU: Génesis, evolución y situación actual”, *Puntos Finos*, año VI, número 141, diciembre de 2007, 2ª quincena, pp. 6-9.

CASTELLO DURAN, Alberto y CORDOBA GARCIA, Agustín, “El IETU y el ISR en las instituciones educativas”, *Puntos Finos*, año VII, número 152, junio de 2008, 1ª quincena, pp. 6-11.

CHREN, Martin, “The Slovakian tax systems. Key features and lessons for policy makers”, *Prosperitas*, vol. VI, issue VI, September 2006, pp. 1-25.

CONCHA CRUZ, Francisco, “Salarios, prestaciones y aportaciones de seguridad social en el IETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 136, octubre de 2007, 1ª quincena, pp. 6-16.

COVARRUBIAS BRAVO, Jorge, “Por qué el actual IETU no puede sustituir al impuesto sobre la renta”, *Puntos Finos*, año VII, número 159, octubre de 2008, pp. 20-22.

DALEHITE, Esteban G., “Si pudieras escoger entre el IETU y el ISR, ¿cuál elegirías?”, *Abogado Corporativo*, año I, número 8, noviembre-diciembre de 2008, pp. 51-53.

GAMA BACA, Héctor Armando y GARCÍA ALPÍZAR, Héctor, “Obras en proceso, ¿deducibles para el IETU?”, *Puntos Finos*, año VII, número 154, julio de 2008, 1ª quincena, pp. 6-10.

GOMEZ HARO RUIZ, Enrique, “Una aproximación a la filosofía de la CETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 135, septiembre de 2007, 2ª quincena, pp. 16-21.

\_\_\_\_\_, “Decreto para la transición hacia el IETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 139, noviembre de 2007, 2ª quincena, pp. 6-8.

\_\_\_\_\_, “Deducción de las mercancías de importación en el IETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 148, abril de 2008, 1ª quincena, pp. 11-14.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica”, *Ars Iuris*, número 18, 1998, pp. 39-48.

HERNANDEZ LINARES, José Alfredo y TERAN RAMIREZ, Mariano, “Consideraciones de la nueva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única”, *Contaduría Pública*, noviembre de 2007, pp. 14-17.

JASO CEJA, Horacio Iván, “El impuesto al valor agregado: una vista a Latinoamérica”, *Puntos Finos*, año VII, número 150, mayo de 2008, 1ª quincena, pp. 24-29.

KEEN, Michael, “Tax reform in Italy”, *Tax Notes International*, 17 February 2003, pp. 1-18.

LEE HIDALGO, José, “Inconstitucionalidad de la reforma fiscal 2008”, *Puntos Finos*, año VI, número 139, noviembre de 2007, 2ª quincena, pp. 22-53.

LEMUS ESPINOSA, José Luis, “Impuesto único: análisis, ventajas y desventajas”, *Puntos Finos*, año VI, número 121, febrero de 2007, 2ª quincena, pp. 13-16.

LOPEZ JIMENEZ, Manuel de Jesús, “Análisis del impuesto empresarial a tasa única (IETU) 2008”, *Contaduría Pública*, noviembre de 2007, pp. 24-27.

LORENZO SALAZAR, Fernando, “Nuevo acuerdo entre México y Alemania”, *Puntos Finos*, año VII, número 159, octubre de 2008, pp. 96-100.

LOZANO SOTO, Luis R. y MUÑOZ SANCHEZ, Freddy, “IETU: Decreto y tercera resolución de modificaciones. Casos prácticos y consideraciones”, *Puntos Finos*, año VIII, número 145, febrero de 2008, 2ª quincena, pp. 17-26.

MARTINEZ MAYORGA, Carlos Orel y GUTIERREZ CRISPIN, Mario Alberto, “La CETU y sus implicaciones en operaciones internacionales”, *Puntos Finos*, año VI, número 133, agosto de 2007, 2ª quincena, pp. 6-11.

MENDEZ ISLAS, Arturo y HERNANDEZ TERRONES, José Antonio, “Otros momentos para causar IETU, además del pago en efectivo”, *Puntos Finos*, año VII, número 142, enero de 2008, 1ª quincena, pp. 14-17.

MIGUEL BARRAGAN, José y RIOS PEÑARANDA, Mario, “Comentarios a la Ley Empresarial a Tasa Única”, *Puntos Finos*, año VI, número 139, noviembre de 2007, 2ª quincena, pp. 9-14.

MIRAMONTES SOTO, Héctor Manuel, “IETU: Su objeto real, la supremacía constitucional y la SCJN”, *Puntos Finos*, año VIII, número 175, febrero de 2010, pp. 66-72.

MITCHELL, Daniel J., “A brief guide to the flat tax”, *Backgrounder*, No. 1866, The Heritage Foundation, Washington, 7 July 2005.

\_\_\_\_\_, “Iceland joins the flat tax club”, *Tax & Budget Bulletin*, No. 43, Cato Institute, Washington, February 2007.

MONROY HERNANDEZ, Guillermo E. y ROMERO CERVANTES, Hugo, “Audiencia pública de la SCJN sobre el IETU”, *Puntos Finos*, año VIII, número 175, febrero de 2010, pp. 63-64.

\_\_\_\_\_, “Constitucionalidad del IETU”, *Puntos Finos*, año VIII, número 176, marzo de 2010, pp. 131-135.

MORA BELTRAN, Jorge Armando, “Las organizaciones de la sociedad civil frente a la CETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 133, agosto de 2007, 2ª quincena, pp. 18-21.

NARVAEZ LORA, Guillermo, “Análisis constitucional de la contribución empresarial a tasa única (CETU)”, *Abogado Corporativo*, año I, número 1, agosto-septiembre de 2007, pp. 10-21.

NOVOA FRANCO, Jorge y PEREZ REGUERA, Alfonso, “Pagos provisionales para efectos del IETU (artículos 9o. y 10o.)”, *Puntos Finos*, año VI, número 148, abril de 2008, 1ª quincena, pp. 15-34.

PEREZ DE ACHA, Luis Manuel, “Naturaleza jurídica del IETU”, *Puntos Finos*, año VIII, número 166, mayo de 2009, pp. 47-50.

\_\_\_\_\_ e IBARRA RUEDA, Antonio, “Impuesto empresarial a tasa única... Aproximaciones jurídicas”, *Puntos Finos*, año VI, número 137, octubre de 2007, 2ª quincena, pp. 6-16.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, “Comentarios diversos a la CETU – (1a. Parte)”, *Puntos Finos*, año VI, número 121, febrero de 2007, 2ª quincena, pp. 17-23.

PUENTE HURTADO, Luis Manuel y SÁNCHEZ GARCÍA, Luis Javier, “No... CETU, en consolidación fiscal”, *Puntos Finos*, año VI, número 135, septiembre de 2007, 2ª quincena, pp. 6-12.

\_\_\_\_\_, “No... IETU, en consolidación fiscal – (2a. parte)”, *Puntos Finos*, año VII, número 154, julio de 2008, 1ª quincena, pp. 11-19.

RAMIREZ MARTINEZ, Sergio Antonio, “Comentarios al flat tax o tasa única de impuesto”, *Puntos Finos*, año VI, número 121, febrero de 2007, 2ª quincena, pp. 6-12.

\_\_\_\_\_, “Reforma fiscal en Eslovaquia y la CETU, reforma fiscal a la mexicana”, *Puntos Finos*, año VI, número 132, agosto de 2007, 1ª quincena, pp. 6-16.

REYES RODRIGUEZ, Gabriel y HERNANDEZ ALCANTARA, María Irene, “Consideraciones del flat tax”, *Puntos Finos*, año VI, número 137, octubre de 2007, 2ª quincena, pp. 25-29.

RIOS HERNANDEZ, Virginia, “Impacto del IETU en las escuelas particulares”, *Contaduría Pública*, noviembre de 2007, pp. 28-30.

RIOS PEÑARANDA, Mario J., “Aspectos controvertidos del nuevo impuesto empresarial a tasa única (IETU)”, *Contaduría Pública*, noviembre de 2007, pp. 44-47.

SANCHEZ HERNANDEZ, Jorge, “La CETU en la Reforma Integral de la Hacienda Pública”, *Puntos Finos*, año VI, número 121, febrero de 2007, 2ª quincena, pp. 51-54.

\_\_\_\_\_, “Distorsiones que puede generar la aplicación del decreto del ISR y el IETU”, *Puntos Finos*, año VI, número 140, diciembre de 2007, 1ª quincena, pp. 53-55.

SANCHEZ UGARTE, Fernando, “Anexo 3. El impuesto al consumo”, FERNANDEZ, Arturo M. (coord.), *Gaceta de Economía*, Número especial “Una agenda para las finanzas públicas de México”, Primavera 2001, pp. 303-306.

SILVA RODRIGUEZ, Héctor, “Los ajustes de precios de transferencia a los impuestos directos, ISR e IETU y los ajustes para los impuestos indirectos”, *Contaduría Pública*, marzo de 2008, pp. 42-44.

SLEMROD, Joel, “Deconstructing the income tax”, *The American Economic Review*, Vol. 87, No. 2, Papers and Proceedings of the Hundred and Fourth Annual Meeting of the American Economic Association, May 1997, pp. 151-155.



SOLIS-CAMARA JIMENEZ-CANET, Pedro, GONZALEZ-LUGO LOPEZ, Ricardo y UBRINA GALICIA, Adrián, “Oportunidades e inquietudes sobre el tratamiento de las personas físicas en el IETU”, *Contaduría Pública*, mayo de 2008, pp. 54-57.

TITTLE, Martin B., “Foreign tax credit for VATs: Another arrow in the ETI/E-VAT quiver”, *Tax Notes International*, May 2003.

VVAA, “Consumption taxes: the way of the future?”, *OECD Policy Brief*, OCDE, Paris, October 2007.

WILSON LOAIZA, Francisco Miguel, “CETU, diversos aspectos que la iniciativa debió considerar”, *Puntos Finos*, año VI, número 132, agosto de 2007, 1ª quincena, pp. 17-20.

ZAVALA AGUILAR, Gustavo, “Impacto del IETU en el régimen de pequeños contribuyentes y en el régimen simplificado”, *Puntos Finos*, año VI, número 136, octubre de 2007, 1ª quincena, pp. 17-29.

### Legislación

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2009.

### Otros documentos

CAMARA DE DIPUTADOS, “Dictamen de las Comisiones Unidas Primera de Impuestos y Primera de Hacienda, con proyecto de Decreto para reformar y adicionar diversos impuestos federales”, *Gaceta Parlamentaria*, año II, tomo II, número 35, 27 de diciembre de 1968.

CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS, *Iniciativa de la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única (comentarios)*, Presentación, Cámara de Diputados LX Legislatura, México, Julio 2007.

CHODOROW, Adam S., *Agricultural tithing and (flat) tax complexity*, Draft, SSRN-id1014967, s.l., 2006.

CUELLAR ALVAREZ, José Alberto y HERRERA FALLAS, Luis Fernando, *El impuesto de tasa única: Revisión de literatura*, Documento de trabajo, mimeo, s.l., agosto de 1999.

*Dictamen con proyecto de Decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, publicado en la Gaceta Parlamentaria del Senado de la República el 14 de septiembre de 2007.

*Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2339-E, el 12 de septiembre de 2007.

GURRIA, Ángel, *La reforma fiscal en México: Perspectiva internacional*, Discurso, OCDE, México, 28 de agosto de 2006.

*Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única*, presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007.

MITCHELL, Daniel J., *Mundo plano, impuesto uniforme*, <http://www.elcato.org/node/3100>, 30 de enero de 2008.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, *Presupuesto de gastos fiscales 2008*, [http://www.apartados.hacienda.gob.mx/politica\\_ingresos/documentos/presupuesto/presupuesto\\_gastos\\_fiscales\\_2008.pdf](http://www.apartados.hacienda.gob.mx/politica_ingresos/documentos/presupuesto/presupuesto_gastos_fiscales_2008.pdf), 29 de junio de 2008.