

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

Doctorado en Estudios Fiscales



TESIS DOCTORAL

**“POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA
MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO”**

“Que como requisito para obtener el grado de Doctor en Estudios Fiscales”

Presenta

M.C. ELEAZAR ANGULO LOPEZ

Director de Tesis

DR. MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ PEÑUELAS

Culiacán, Sinaloa, México; Julio de 2011

RECONOCIMIENTOS, AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS

El presente trabajo de investigación forma parte del proceso de aprendizaje y al mismo tiempo se convirtió en un objetivo de mi vida profesional y académica. Reconozco y agradezco primeramente a **Dios**, por permitirme llegar a una etapa más en mi vida, quien ha estado a mi lado en todo momento otorgándome vida, salud y fortaleza para emprender nuevos horizontes. Solo en dios he puesto mi confianza.

A mis queridos padres, **Alfredo y Alba Luz** por ser los creadores de mi ser y que han contribuido valiosamente en cada uno de mis proyectos de vida, quienes han dado para mí todo lo que soy como persona, mis principios, mis valores, su perseverancia, su humildad, consistencia y empeño, sin pedir nada a cambio todo con amor y sinceridad. Además, han sido los guías básicos en mi desarrollo académico y profesional.

A mi esposa, **María del Carmen** le dedico esta tesis con mucho amor, por su paciencia, por su comprensión, por su apoyo, por su consejo y visión de vida, además es la persona que más ha sufrido directamente las consecuencias del presente trabajo. Ella es el motor de vida para salir adelante en cada proyecto.

Los tres más grandes proyectos de mi vida....**Karel Guadalupe, María Fernanda y Key Alejandra**, gracias por ser mis hijas, por darle un nuevo sentido a la vida, renovando mis deseos de superación y además por el tiempo tan valioso que les he quitado en su vida para dedicarlo a esta investigación, sacrificando el tiempo para la convivencia familiar, mil disculpas, pero espero que esto, sea un ejemplo de vida para ustedes, lo sepan valorar y superar en un futuro. Para mis nietos **Roberto Alonso y Karolina Elizabeth**, ustedes son lo mejor que me ha pasado, su presencia en este mundo me dieron el empuje, para la culminación de esta investigación, son sin duda mi referencia para el presente y para el futuro.

A mis hermanos **Luis Antonio, Alba Luz, José Alfredo, Miguel Ángel y Mariela**, a sus esposas y esposos **Silvia Patricia, Luis Armando, Yesenia Margarita, Gloria Isabel y Juan**, respectivamente, así como a mis sobrinos y sobrinas, a quienes les agradezco su paciencia, su compañía, los amo entrañablemente y porque siempre hemos estado juntos en los altibajos de nuestras vidas. Mis más sinceros agradecimientos para todos ellos.

Quiero agradecer de manera muy especial al **Dr. Marco Antonio Rodríguez Peñuelas**, Director y guía de esta tesis doctoral, mi gratitud, reconocimiento y dedicatoria por sus enseñanzas, por su paciencia, profesionalismo, por su valiosa orientación, su alto sentido de responsabilidad y sobre todo por su calidad humana y amistad, que Dios lo bendiga hoy y siempre.

Igualmente agradezco a la Universidad Autónoma de Sinaloa, a nuestro rector al **Dr. Víctor Antonio Corrales Burgueño**, por su visión emprendedora y la consolidación de programas de posgrado de calidad, el cual fortalecen los parámetros sujetos a evaluación del proyecto institucional visión 2013.

Al **Dr. Rubén Miranda López**, Director de la Facultad de Contaduría y Administración, que imparte el programa del Doctorado en Estudios Fiscales y apoya a sus docentes de manera incondicional con su gestión y apoyo institucional.

Mi agradecimiento al Director General del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT), al maestro **Juan Carlos Romero Hicks**, por el apoyo a la investigación, la ciencia y la tecnología que ha permitido el desarrollo y culminación de este trabajo de investigación, además el financiamiento de estudio del posgrado, al otorgar la beca UAS-491, que gracias a ella fue posible la culminación de la presente investigación.

Al Programa de Mejoramiento del Profesorado (PROMEP) de la Universidad Autónoma de Sinaloa, a sus Directores, **Lic. José Ramón Romero Herrera** (2007-2010) y al actual Director **Dr. Jorge Milán Carrillo** (2010-2013), así como al personal administrativo que labora en este departamento, por apoyar a profesores de la institución que participan activamente en la docencia, en la investigación y en la generación y aplicación innovadora del conocimiento, así como la gestión académica.

Al **Dr. Mario Nieves Soto**, Director General de Investigación y Posgrado (DGIP) de la Universidad Autónoma de Sinaloa, por sus orientaciones, recomendaciones positivas y experiencias que recibimos durante el desarrollo del programa del Doctorado en Estudios Fiscales, así como un merecido reconocimiento a sus colaboradores que siempre recibimos muestras de aliento y consejos de su parte.

Un agradecimiento muy especial al Cuerpo Académico Consolidado (CAC), “Desarrollo de las Organizaciones” de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, a su líder académico el **Dr. Marco Antonio Rodríguez Peñuelas**, a sus miembros y colaboradores por su apoyo incondicional y haberme considerado durante este tiempo como colaborador, cuyo objetivo es fortalecer las Líneas Generales de Aplicación del Conocimiento (LGAC) del área fiscal.

Quiero agradecer de manera muy especial al **CP. Fidel López Angulo**, representante Legal de Grupo MORSA, por haberme permitido llevar a cabo este trabajo de investigación en la empresa que dirige. Igualmente agradezco a todo el personal directivo, y trabajadores de la empresa, por sus atenciones y su gran disposición, lo cual permitió facilitar el desarrollo de las actividades propias de la investigación.

Al presidente de la Cámara Nacional de Comercio en Culiacán (CANACO), **Ing. Carlos Enrique Vega Pereda**, nuestro agradecimiento por sus aportaciones y experiencias de vida que fortalecieron la presente investigación, sin lugar a dudas, la información proporcionada fue clara y oportuna, sin ella esta investigación hubiera resultado incompleta. Gracias por sus aportaciones.

Mi sincero agradecimiento al **CPC Miguel Ángel González López**, presidente de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio en Culiacán, A.C. (AMCP), por sus atenciones, aportaciones y su ilimitado apoyo para la realización de este trabajo, el cual sirvió de sustento en la culminación de este trabajo de investigación. Sr. presidente muchas gracias por el tiempo dedicado a este trabajo.

A mis asesores de tesis doctoral, a la **Dra. Lucia Cereceres Gutiérrez** y al **Dr. Gonzalo Armienta Hernández**, gracias por todo el tiempo que me han dedicado, por sus sugerencias,

recomendaciones y enseñanzas que he recibido. Esto, es resultado de la experiencia de cada uno de ustedes y que tanto provecho he obtenido de ello.

A mis lectores críticos **Dr. Marco Cesar García Bueno y Dr. Oswaldo del Castillo Carranza**, gracias por su paciencia y aportaciones tan valiosas en esta investigación.

No puedo olvidar a los **Maestros del Doctorado en Estudios Fiscales** que fueron piezas fundamentales en la preparación y formación doctoral, con su paciencia y humildad transmitieron sus conocimientos y experiencias que permitieron fortalecer cada una de las líneas de investigación sujetas al programa doctoral.

De manera muy especial, a mis compañeros **Maestros de la Facultad de Contaduría y Administración**, así como a **mis amigos de la primera generación del Doctorado en Estudios Fiscales** y a mis alumnos de **Maestría y Licenciatura**, con los cuales he compartido horas de trabajo que retroalimentan el conocimiento con sus experiencias. Gracias por todo.

A mis compañeros colegas de la **Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio en Culiacán, A.C.**, institución de la cual soy asociado, extendiendo mi más sincero reconocimiento de todo corazón a todos y cada uno de mis compañeros colegas contadores de los cuales he aprendido muchas cosas, muchas gracias por su apoyo.

Para todos muchas gracias y que ¡**Dios** los bendiga!

RESUMEN

Las políticas fiscales tienen su fundamental origen en las finanzas públicas del Gobierno Federal, que son instrumentos implementados para hacerse llegar de recursos económicos suficientes que reorientan hacia una mayor y mejor distribución del gasto público. En los últimos años los contribuyentes sujetos a cumplir con sus obligaciones fiscales han llevado a cabo la implementación de diversas estrategias fiscales, opciones u oportunidades que las mismas disposiciones fiscales vigentes permiten, cuyo objetivo principal es la disminución de la carga tributaria.

La importancia de realizar un estudio sobre la política fiscal y estrategias como factor de desarrollo en la mediana empresa comercial sinaloense a través de un estudio de caso, radica en conocer las principales estrategias fiscales utilizadas por estas organizaciones para contrastar lo establecido en la política fiscal implementada por el Gobierno Federal con la realidad objetiva de las organizaciones sinaloenses y obtener nuevas aportaciones científicas que permitan demostrar que actualmente existen grandes diferencias entre las teorías, definiciones y conceptos ante las realidades que las organizaciones sinaloenses presentan.

La baja recaudación tributaria por parte de las autoridades fiscales en México son signos de preocupación, esto derivado en gran medida por la restricción del crecimiento y la contracción de la demanda agregada, lo que impide crear condiciones para una mayor capacidad contributiva en los agentes económicos. Esta situación, implica que México, ya no deberá depender de los ingresos petroleros en el futuro y dependerá de los impuestos al consumo.

Con esta investigación, se recurrió a la discusión teórica de las políticas fiscales y las estrategias que en los últimos años las medianas empresas comerciales sinaloenses han implementado como instrumentos para la disminución de la carga tributaria dentro del marco jurídico y fiscal vigente, así como el uso de las técnicas de investigación documental, la interpretación de información necesaria que permitieron explicar las causas y el comportamiento de las políticas fiscales, y las estrategias implementadas.

Las implicaciones fiscales, así como la aplicación correcta de las disposiciones en materia fiscal y la interpretación de la misma, crean al particular un estado de incertidumbre por las constantes modificaciones a la legislación en materia fiscal. Motivo por el cual es interesante el estudio de las políticas fiscales, así como las estrategias que los particulares en los últimos años están utilizando en materia fiscal.

Los planteamientos expuestos en esta investigación, pretenden ayudar a reconfigurar mejores perspectivas de igualdad y equidad, mediante una política fiscal que contemple una nueva agenda para el desarrollo; a través de la cual se dé solución a los problemas que inciden de manera adversa en el crecimiento económico y las finanzas públicas del país.

Palabras clave: política fiscal, estrategia fiscal, mediana empresa comercial.

ABSTRACT

The genesis of the fiscal policies is found in the public finances of the Federal Government. They are instruments used to have access to enough economical resources in order to redirect toward a greater and better distribution of public expenditures. In recent years taxpayers have implemented various fiscal strategies, options or opportunities allowed by the in force tax law. The main purpose of these strategies is the administration of tax burden.

The importance of carrying out a study on fiscal policies and strategies as a factor of development in the Sinaloa small and medium-sized business, through a study case, lies in redirecting the fiscal policies implemented by the Federal Government to know the objective reality of the Sinaloa organizations and to achieve new scientific findings which allow to prove that nowadays there are great differences among theories, definitions and concepts in the face of the realities that Sinaloa organizations show in this investigation.

The low tax collection achieved by the fiscal authorities in Mexico has become a growing concern. This is due mainly to the growth restriction and the contraction of aggregate demand, which prevents from creating conditions for a greater contributive capacity in the economical agents. This situation implies that Mexico no longer should depend on the oil incomes but on the consumption tax.

This investigation is based on a theoretical discussion of the fiscal policies and strategies that in recent years Sinaloa small and medium-sized business have implemented as instruments to decrease the tax burden within the in force legal fiscal framework, and the use of the documentary research techniques as well. The interpretation of the information collected allowed explaining the causes and behavior of the fiscal policies and the implemented strategies.

The fiscal implications, as well as the correct application of the dispositions on tax law and its own interpretation, create a state of uncertainty on the taxpayer because of the steady modifications on the existing legislation. For this reason, the study of the fiscal policies becomes very interesting, and so are the strategies taxpayers are using in this field.

The findings shown in this investigation, intend to help create better perspectives of equality, by means of a fiscal policy including a new agenda for development, which makes possible to give solutions to the problems that have a negative impact on the economical growth and the public finances of the country.

Key words: fiscal policy, fiscal strategy, medium-sized business.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	16
CAPÍTULO I.- ORGANIZACIONES SINALOENSES Y ESTRATEGIAS FISCALES	19
1.1. Análisis del contexto de las organizaciones	20
1.1.1. Elementos macroeconómicos	22
1.1.2. Efectos tributarios internacionales	26
1.2. Globalización y sistema tributario	27
1.3. Política fiscal	31
1.3.1. Internacional	32
1.3.2. Latinoamérica	36
1.3.3. En México	39
1.3.4. En Sinaloa	47
1.4. Entorno de las organizaciones sinaloenses	51
1.5. Organizaciones sinaloenses y estrategias fiscales	53
1.6. Perspectivas y escenarios futuros de las organizaciones sinaloenses	54
1.7. Alternativas provisionales de solución a problemas fiscales de organizaciones sinaloenses	54
1.8. Formulación del problema de investigación	55
1.9. Delimitación de la investigación	56
1.10. Objetivos	56
1.11. Hipótesis	57
1.12. Justificación	58
1.13. Limitación de estudio	58
CAPÍTULO II. ELEMENTOS TEÓRICOS Y CONCEPTUALES EN EL ESTUDIO DE LA ESTRATEGIA FISCAL Y SU IMPACTO EN LA MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE	60
2.1. Teoría de las organizaciones	62
2.2. Desarrollo organizacional	63
2.3. La actividad financiera del estado	65
2.4. Teoría del sistema tributario mexicano	67
2.5. Política fiscal en México	68
2.6. Estrategias fiscales	73
2.6.1. Antecedentes históricos e investigativos en el estudio de las estrategias	74
2.6.2. Aspectos conceptuales y hallazgos encontrados de estrategias fiscales en las organizaciones	74
2.6.3. Ventajas y desventajas de la utilización de estrategias fiscales en las organizaciones	78
2.6.4. Objetivos e importancia de la estrategia fiscal	79
2.6.5. Implementación de la estrategia fiscal	84

2.7.	La interpretación de la norma jurídica para la estrategia fiscal	86
2.7.1.	Escuelas sobre la interpretación de la norma jurídica fiscal	88
2.7.2.	Tipos y fuentes de la interpretación jurídica fiscal	91
2.7.3.	Métodos y técnicas de interpretación en materia fiscal	94
2.7.4.	La interpretación conforme a la legislación fiscal mexicana	98
2.8.	Implicaciones y riesgos de la estrategia fiscal en las organizaciones sinaloenses	103

CAPÍTULO III. DECISIONES TEÓRICAS Y METODOLÓGICAS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1.	Paradigmas de la metodología de investigación	111
3.1.1.	Metodología cuantitativa	115
3.1.2.	Metodología cualitativa	116
3.2.	Integración de métodos	120
3.3.	Estrategias de investigación	123
3.3.1.	Metodología empleada en la investigación	123
3.3.2.	Tipo de investigación	124
3.3.3.	Consideraciones para su aplicación	127
3.3.4.	Criterios de validez	128
3.4.	Investigación de campo	130
3.4.1.	Diseño de la investigación	131
3.4.2.	Selección de la muestra	132
3.4.3.	Técnicas de recolección de datos	133

CAPÍTULO IV. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

4.1.	Antecedentes históricos y situación actual de GM	139
4.2.	Problemas fiscales que afectan a las empresas comerciales sinaloenses	147
4.3.	Estrategias fiscales	151
4.3.1.	Estrategias fiscales utilizadas por las empresas comerciales sinaloenses	151
4.3.2.	Características de las principales estrategias fiscales aplicadas por las empresas comerciales sinaloenses	171
4.3.3.	Proceso de implementación de estrategias fiscales	186
4.3.4.	Principales obstáculos de las medianas empresas comerciales sinaloenses para la implementación de estrategias fiscales	188
4.4.	Riesgos identificados en la implementación de estrategias fiscales por las medianas empresas comerciales sinaloenses	190
4.5.	Beneficios obtenidos por las medianas empresas comerciales sinaloenses como resultado de la implementación de estrategias fiscales	198
4.6.	Perspectivas y escenarios futuros de las medianas empresas comerciales sinaloenses que han implementado estrategias fiscales como herramientas para disminuir la carga tributaria	201

CAPITULO V.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	205
5.1. Conclusiones	207
5.1.1. Contexto de las organizaciones	207
5.1.2. Elementos teóricos y conceptuales de la investigación	208
5.1.3. Pertinencia metodológica aplicada	213
5.1.4. Resultados de la investigación	214
5.2. Recomendaciones	219
5.2.1. Consideraciones finales	219
5.2.2. A las autoridades fiscales y al Congreso de la Unión	219
5.2.3. A la Universidad Autónoma de Sinaloa	220
5.2.4. A la Facultad de Contaduría y Administración	220
5.2.5. Recomendaciones para futuras investigaciones	221
5.3. Aporte del trabajo a las ciencias administrativas	221
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	222
ANEXOS	234

INDICE DE FIGURAS

Capítulo 1

1.1.	Instrumentos de la Política Fiscal	32
1.2.	Comportamiento de las tasas de impuestos corporativos	33
1.3.	Comportamiento de las tasas de impuestos personales	34
1.4.	Tasas de IVA en Latinoamérica y el Caribe a Mayo de 2007	37
1.5.	Ingresos tributarios indirectos 2008, Porcentaje respecto al PIB Comparativo Internacional en América Latina	38
1.6.	Ingresos tributarios directos 2008, Porcentaje respecto al PIB Comparativo Internacional en América Latina	39
1.7.	Composición del padrón de contribuyentes activos de acuerdo al SAT	43
1.8.	Ingresos del Gobierno Federal 2007 Porcentaje respecto al PIB, Comparativo Internacional OCDE	44
1.9.	Ingresos del Gobierno Federal anual	45
1.10.	Ingresos tributarios Federales anuales	46
1.11.	Costo de recaudación por el SAT	46
1.12.	Ingresos y Costo de Recaudación por el SAT	47
1.13.	Ingresos totales del Gobierno del Estado de Sinaloa	48
1.14.	Ingresos por recursos federalizados por el Ramo 33	50
1.15.	Ingresos por recursos federalizados por otros conceptos	50

Capítulo 4

4.1.	Logotipo de Grupo MORSA	141
4.2.	Logotipo de Centro de Distribución de Grupo MORSA	141
4.3.	Logotipo de Motor Pro de Grupo MORSA	142
4.4.	Estrategias y técnicas administrativas utilizadas por las empresas	172
4.5.	Razones para implementar el outsourcing	178
4.6.	Servicios de outsourcing que utilizan las empresas en México	183
4.7.	Esquema de outsourcing	185

INDICE DE TABLAS

Capítulo 1

1.1.	Indicadores comparativos en costos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa mediana	42
1.2.	Fondos de aportaciones y Fideicomisos que percibe el Gobierno del Estado de Sinaloa	49
1.3.	Categorización de empresas DOF 30 de marzo 1999	52
1.4.	Categorización de empresas DOF 30 de junio 2009	52

Capítulo 3

3.1.	Definiciones del concepto de validez y confiabilidad	129
------	--	-----

Capítulo 4

4.1.	Misión de la empresa Grupo MORSA, Culiacán, Sinaloa, México, 2011	146
4.2.	Visión de la empresa Grupo MORSA, Culiacán, Sinaloa, México, 2011	147
4.3.	Principales problemas de las medianas empresas comerciales sinaloenses	150
4.4.	Beneficios fiscales explícitos e implícitos utilizados por las medianas empresas comerciales sinaloenses	152
4.5.	Ingresos Exentos de ISR para Personas Físicas (Artículo 109 LISR)	153
4.6.	Estímulos Fiscales del Título VII de la LISR 2011	156
4.7.	Obligaciones del outsourcing en materia de seguridad social	165
4.8.	Actos de fiscalización del SAT	195

INDICE DE ABREVIATURAS, SIGLAS Y ACRONIMOS

ACFE	Administración Central de Fiscalización Estratégica
ACT	Administración de Calidad Total
AGAFF	Administración General de Auditoría Fiscal Federal
BANXICO	Banco de México
CAC	Cuerpo Académico Consolidado
CANACO	Cámara Nacional de Comercio
CCC	Circuitos de Control de Calidad
CCF	Código Civil Federal
CEMEFI	Centro Mexicano de Filantropía
CEMPE	Centro de Modelística y Pronósticos Económicos
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CERENO	Centro Refaccionario del Noroeste, SA de CV
CFD	Comprobante Fiscal Digital
CFE	Comisión Federal de Electricidad
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPPDF	Código Federal de Procedimientos Penales del Distrito Federal
CONACYT	Consejo Nacional para la Ciencia y la Tecnología
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CPR	Contador Público Registrado
CTC	Control Total de Calidad
CTIMSS	Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social
CAN	Comisión Nacional del Agua
DGIP	Dirección General de Investigación y Posgrado
DIOT	Declaración Informativa de Operaciones con Terceros
DISS	Declaración Informativa del Seguro Social
DOF	Diario Oficial de la Federación
DPMO	Defectos por millón de eventos u oportunidades
EUA	Estados Unidos de América
ESR	Empresa Socialmente Responsable
FAEB	Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal
FAETA	Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos
FAFEF	Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento a las Entidades Federativas
FAIS	Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social
FAM	Fondo de Aportaciones Múltiples
FASP	Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública
FASSA	Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud
FCA	Facultad de Contaduría y Administración
FIES	Fideicomiso para la Infraestructura de los Estados
FMI	Fondo Monetario Internacional
FORTAMUN	Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios
FOVISSSTE	Fondo de la Vivienda del ISSSTE
GES	Gobierno del Estado de Sinaloa
GF	Gobierno Federal
GM	Grupo Morsa

IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IFA	International Fiscal Association
ILPES	Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica Social
IMCP	Instituto Mexicano de contadores Públicos
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
ISN	Impuesto Sobre Nominas
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
JIT	Just in Time, Justo a Tiempo
LFT	Ley Federal de Trabajo
LGAC	Líneas de Generación y Aplicación del Conocimiento
LIDE	Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LPDIMF	Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal
LSS	Ley del Seguro Social
MIPYMES	Micro Pequeña y Mediana Empresa
MORSA	Mayoreo Occidental Refaccionario, SA de CV
NAFIN	Nacional Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OIT	Organización Internacional del Trabajo
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OSC	Organización de la Sociedad Civil
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PIB	Producto Interno Bruto
PNPC	Programa Nacional de Posgrado de Calidad
PROMEP	Programa del Mejoramiento al Profesorado
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RPN	Reingeniería de Proceso de Negocios
SAGARPA	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación
SAR	Seguro de ahorro para el Retiro
SAT	Servicio de Administración Tributaria

SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SE	Secretaría de Economía
SENER	Secretaría de Energía
SEP	Secretaría de Educación Pública
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SNI	Sistema Nacional de Investigadores
STM	Sistema Tributario Mexicano
SUAD	Sistema de Universidad Abierta y a Distancia
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UAS	Universidad Autónoma de Sinaloa
UE	Unión Europea
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
VSMG	Veces del Salario Mínimo General

INTRODUCCION

Las políticas fiscales internacionales implementadas por parte de los países desarrollados en los últimos años, han impactado las economías en las organizaciones. Por otro lado los gobiernos necesitan recursos necesarios para cumplir con los gastos públicos y satisfacer las necesidades prioritarias de la sociedad, para ello aprueban disposiciones fiscales de acuerdo a las condiciones económicas de cada país.

Bajo esta perspectiva, iniciamos esta investigación para lo cual nos enfocamos en el estudio de la política fiscal y el impacto que actualmente enfrentan las empresas en México y particularmente en Sinaloa para cumplir sus obligaciones fiscales. La utilización e implementación de diversas estrategias fiscales, bajo ciertas condiciones cada año son más complicadas y difíciles cumplir dentro del marco legal tributario. Las autoridades fiscales en los últimos años han iniciado conjuntamente con autoridades de seguridad social y de vivienda un trabajo de fiscalización en contra de figuras que lesionan los derechos laborales y además una disminución en la recaudación de impuestos federales, así como prestaciones a la vivienda de los trabajadores.

Cabe destacar, que las constantes modificaciones al Sistema Tributario Mexicano hacen más complejo su cumplimiento por parte de los particulares y más aun el incremento de nuevos impuestos a partir del año 2008. La política fiscal implementada por el Gobierno Federal en los últimos años ha sido meramente recaudatoria, pero esto también propicia la implementación de nuevas tecnologías para la recaudación tributaria.

En este sentido, las organizaciones modernas implementan nuevos esquemas de tributación que les permiten competir en este mundo globalizado, así como la obtención de mayor liquidez.

En el Capítulo I de esta investigación se exponen las organizaciones y estrategias fiscales, a través de dos grandes dimensiones, por una parte el análisis del contexto de las organizaciones y por otro lado la formulación del problema de investigación. Por lo que respecta al contexto de las organizaciones se plantean los efectos tributarios internacionales, el impacto de la globalización, el sistema tributario, así como la política fiscal internacional, en México y en Sinaloa. El estudio de las organizaciones sinaloenses es otro apartado interesante que es analizado, en el cual manifiestan sus problemas, las estrategias fiscales implementadas, así como las perspectivas, escenarios futuros y además las alternativas provisionales de solución a problemas fiscales. En el caso del planteamiento del problema se menciona la interrogante central y las interrogantes secundarias. Además son expuestas las delimitaciones de la presente investigación, los objetivos que se logran alcanzar, tanto general como particular. Por último se describieron las hipótesis que se pretenden demostrar y se contrastaron las variables necesarias utilizadas. Cerramos el Capítulo con la justificación, así como la limitación de este estudio.

Para efectos de desarrollar el **Capítulo II**, se efectuó una revisión de literatura minuciosa reciente de los elementos teóricos y conceptuales en el estudio de la estrategia fiscal y su impacto en la mediana empresa comercial sinaloense. Para ello, fue necesario abordar algunas

teorías indispensables que permitan contrastarlas con la realidad que actualmente enfrentan las organizaciones sinaloenses. Iniciamos con la teoría de las organizaciones y su desarrollo para posterior a ello iniciar con la actividad financiera del Estado, así como la teoría del Sistema Tributario Mexicano. El punto medular es el análisis teórico de la Política Fiscal en México, a través de diversos expertos analistas al respecto, posteriormente son analizados los elementos teóricos de las estrategias fiscales, así como sus antecedentes históricos, aspectos conceptuales, hallazgos encontrados, las ventajas y desventajas de la utilización de estrategias fiscales en las organizaciones y los objetivos e importancia de la estrategia fiscal. En este Capítulo también es analizada la interpretación de la norma jurídica para la estrategia fiscal, las Escuelas de interpretación, los tipos y fuentes, los métodos y técnicas de interpretación jurídica fiscal, así como la interpretación conforme a la legislación fiscal mexicana y por último las implicaciones y riesgos de la estrategia fiscal en las organizaciones sinaloenses.

En el **Capítulo III**, referente a las decisiones teóricas y metodológicas de la investigación, son analizados los paradigmas de la metodología de la investigación que es abordada por parte de teóricos reconocidos en este ámbito, el cual describen las características y diferencias claras de la metodología cuantitativa y la metodología cualitativa, así como la integración de métodos y las estrategias de investigación utilizadas en la presente investigación, tanto su tipo de investigación, consideraciones para su aplicación y los criterios de validez. En otro apartado del presente Capítulo es presentado el estudio de la investigación de campo, a través del diseño de la investigación, la selección de la muestra y además las técnicas de recolección de datos.

Por lo que respecta al **Capítulo IV**, son presentados los resultados de la investigación. Esta investigación es mediante el estudio de caso, se considero a una empresa líder sinaloense cuya actividad preponderante es la comercialización de refacciones automotrices, cuyos logros obtenidos y el reconocimiento por parte de diversos organismos, actualmente es considerada a nivel nacional por la revista expansión del mes de mayo del presente año como una súper empresa. En la primera parte del Capítulo son analizados los antecedentes históricos y la situación actual de la empresa, los problemas fiscales que afectan a las empresas comerciales sinaloenses, así como las estrategias fiscales que son utilizadas. Posteriormente son señaladas las características de las estrategias fiscales más representativas que aplican en la actualidad las empresas comerciales sinaloenses, además los procedimientos de implementación, así como los principales obstáculos que enfrentan, sus riesgos identificados y por ultimo son señalados los beneficios obtenidos por la utilización de las estrategias fiscales. Para concluir en el Capítulo son presentadas las perspectivas, así como los escenarios futuros de las medianas empresas comerciales sinaloenses que han implementado estrategias fiscales como herramienta para disminuir la carga tributaria.

Finalmente se dedicó este Capítulo a comprobar la hipótesis de la investigación que a través del método de estudio de caso queda demostrado que la implementación de estrategias fiscales

dentro del marco jurídico y fiscal vigente las organización obtienen beneficios que les permiten lograr ventajas competitivas en un mundo globalizado y enfrentar futuros acontecimientos. Que con la implementación de nuevas figuras jurídicas y fiscales, además, con la asesoría de personal altamente calificado en materia fiscal las empresas, tanto locales como nacionales tienen la oportunidad de encontrar “oportunidades” que están establecidas dentro de las disposiciones fiscales vigentes.

En el último apartado de la presente investigación, se exponen los resultados y las conclusiones más importantes, así como las propuestas o recomendaciones de la política fiscal y las estrategias. Estas, son producto de los resultados obtenidos del estudio y análisis de toda la investigación, principalmente del último capítulo. Para concluir el documento, se incluye el apartado de referencias bibliográficas y por último anexos de la investigación.

CAPITULO I
ORGANIZACIONES SINALOENSES Y ESTRATEGIAS
FISCALES

Introducción

Para llevar a cabo la construcción del presente capítulo, fue necesario realizar una revisión bibliográfica exhaustiva para conocer el entorno global que rodea a la mediana empresa comercial sinaloense y que nos permita concretar conceptos esenciales acerca de la problemática actual de las organizaciones respecto a las estrategias fiscales utilizadas hasta llegar al caso particular de nuestro estado.

De acuerdo al tema a investigar, diversos investigadores se han preocupado sobre las estrategias fiscales. Para ello se han seleccionado algunas obras cuyo objetivo principal es facilitar su estudio ya que en ellas citan aspectos fundamentales objeto de este estudio.

El presente capítulo está dividido en dos dimensiones, la primera sobre el contexto general, aspectos macroeconómicos, la globalización, la política fiscal a nivel internacional, en Latinoamérica, así como en México y Sinaloa. Además en esta misma dimensión se analiza el entorno de las organizaciones sinaloenses, sus estrategias fiscales las perspectivas y escenarios futuros, así como las posibles alternativas de solución. En la segunda dimensión es analizado el planteamiento del problema de las estrategias fiscales, las delimitaciones del estudio, los objetivos, la justificación de la investigación y por último las limitaciones.

El objetivo general del presente capítulo es analizar una contextualización general del entorno y dentro de este entorno localizar la problemática objeto de investigación. De esta manera el primer capítulo nos lleva a plantear una problemática que actualmente las organizaciones, no solo las sinaloenses, sino que también las nacionales y las internacionales, de acuerdo a lo investigado padecen problemas similares respecto a las estrategias fiscales que actualmente están utilizando.

1.1. Análisis del contexto de las organizaciones

Por necesidad propia, a través de la historia el hombre forzosamente se ha organizado en cualquier campo de acción en el que se encuentra inmerso para poder así cumplir con un objetivo específico. Existen diferentes tipos o formas organizacionales que el ser humano a través de las distintas culturas y países se organiza.

Actualmente los constantes movimientos que caracterizan el contexto internacional de las organizaciones han impactado de manera significativa su estabilidad y permanencia en el mercado (Rodríguez Peñuelas, 2008, p.16). En este sentido, Flores Vizcarra (2006, p.15) señala que la permanencia de las organizaciones en el mercado a nivel mundial es sumamente difícil y en el contexto al cual tienen que sobrevivir se torna cada vez más complicado. Los cambios en las diversas áreas ocurren de manera vertiginosa y el capital extranjero abunda, la competitividad a la que se enfrentan las obligan a ofrecer productos de mejor calidad y a reducir de manera significativa sus márgenes de utilidad.

El fenómeno de la globalización¹, afecta todo el entorno de las organizaciones, tanto en el ámbito internacional, nacional y local, el mundo en el que vivimos cada día sufre transformaciones

¹ Pazos (1998) define a la globalización como la medida en que un país hay progreso, entendido como instrumento de tecnologías e innovaciones, tiene inevitablemente contacto con otros. Mientras que para Beck, Ulrich, p. 29, citado por Hallivis (2003, p.104), globalización “significa los procesos en virtud de los cuales los Estados

enormes, todas ellas como resultado del avance tecnológico, en ocasiones mal utilizado, llevando a una crisis social y económica en el mundo. Siendo el progreso tecnológico lo que ha dado pauta al crecimiento de la economía globalizada por la que atraviesan las distintas organizaciones.

Hallivis (2003, p.104), asegura que el fenómeno de la globalización hace que todos los países requieran de todos. Siendo cada vez más difícil pensar en autarquías que siempre fueron utópicas y ahora lo son más si pensamos en la interrelación internacional que existe, por lo que en nuestro país se debe proveer lo necesario para que, protegiendo su cultura, tradiciones e identidad nacional y con la necesaria sensibilidad social, se aprovechen al máximo las coyunturas que se le presentaran, al tiempo de evitar las muy posibles consecuencias negativas. En este sentido, Angulo López (2006, p.15) manifiesta que las organizaciones se encuentran al tanto de la innovación de nuevas tecnologías de desarrollo de cualquier país y son muchos los factores que intervienen en ella, ya que los constantes acontecimientos a nivel mundial juegan un papel importante en el desarrollo de su contexto global.

Bajo esta perspectiva podemos señalar que la globalización es hoy una realidad de grandes repercusiones en la vida del hombre, marcada por el ilimitado flujo de mercancías, capitales y personas que favorecen el libre comercio, han hecho del mundo un mercado único, no obstante, existen disyuntivas acentuadas por las diversidad de opiniones en torno a este proceso.

La globalización es un proceso complejo de interconexión e interdependencia financiera, económica, política y cultural que relaciona a personas, instituciones, organizaciones y naciones; y que generan nuevas formas organizativas y culturales. Su dinámica propia es “la ampliación, profundización y aceleración de la interconexión mundial en todos los aspectos de la vida social contemporánea, desde lo cultural hasta lo criminal; desde lo financiero hasta lo espiritual”².

En México, las empresas han sido severamente impactadas por el fenómeno de la globalización en las organizaciones trayendo todo esto serios problemas para poder permanecer en los mercados y, en el peor de los casos, el cierre masivo de negocios que no lograron resistir, corresponder o adaptarse a toda esta serie de cambios y, movimientos que se han dado en el entorno que los rodea (Rodríguez Peñuelas, 2004, p. 25). Por lo que respecta a la estrategia fiscal como a la planeación financiera en México las PyMES presentan una planeación financiera deficiente (Cereceres, 2007, p.185). Lo anterior es producto de que estas funciones son realizadas por personal que no tiene la preparación suficiente para hacerlo y regularmente las actividades de planeación son desarrolladas por los propios dueños o personal de confianza de la alta dirección de la empresa (Borboa, 2005, p. 38). En tratándose de estrategias fiscales dentro de la empresa el directivo en ocasiones no arriesga la implementación de nuevos esquemas que le permitan minimizar su carga tributaria por falta de una cultura en materia tributaria y seguridad jurídica.

Nacionales soberanos se entremezclan e imbrican mediante actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados varios” y por su parte Moreno, Isidoro, p.44, citado por Hallivis (2003, p.104), entiende por globalización “el avance hacia la instauración en el planeta de un único sistema económico, lo político, lo cultural y lo comunicacional....la última fase, la culminación del proceso de mundialización...La globalización sería así, el resultado final de la modernidad....”

² Held, D., A. McGrew, D. Goldblatt y J. Perraton (eds.), *Global Transformatión*, Stanford University Press, 1999, pag.2.

Al hablar de organizaciones existen estudios profundos que nos ayudan a analizar de una manera más sencilla el contexto de las organizaciones en la empresa sinaloense y con ello conocer y definir conceptos básicos que nos permitan lograr una visión más clara del concepto de las organizaciones dentro de su contexto general. Derivado de las constantes modificaciones al Sistema Tributario Mexicano (STM) en los últimos años, las empresas sinaloenses buscan nuevas alternativas que les permitan minimizar sus cargas tributarias dentro del marco legal. Con base a lo anterior, han utilizado como herramienta, diversas estrategias fiscales con el objetivo de disminuir sus cargas tributarias.

1.1.1. Elementos macroeconómicos

Los diversos acontecimientos económicos en los últimos años, han impactado a algunos países que influyen de manera directa en los indicadores macroeconómicos a nivel internacional. El comportamiento de la economía en su conjunto depende de las decisiones que toman millones de familias y de empresas en la economía, así como de las decisiones que toman los estados. Dado que la economía global fluctúa, cada familia debe tomar decisiones respecto a cómo repartir su renta entre consumo y ahorro, cada organización debe decidir cuánto invertir en nuevas instalaciones y equipos, y que precios establecer, además, esas decisiones individuales, a su vez, afectan al comportamiento global de la economía.

Bajo esta perspectiva, Sánchez Díaz (2009, p.44) señala que una política macroeconómica es considerada como una estrategia a seguir para la toma de decisiones, Generalmente se supone que esta estrategia es aplicada en países desarrollados.

Guillen (2009, p.23)³ manifiesta que la crisis inmobiliaria que comenzó a manifestarse a comienzos de 2007, provoco una crisis financiera de grandes proporciones con efectos sistemáticos, a pesar de las grandes pérdidas registradas en los mercados financieros y del alto costo de rescates y de las inyecciones de liquidez efectuadas por los bancos centrales, la inestabilidad financiera está lejos de haberse superado. Además los datos apuntan al inicio en una recesión de alcance global. El mismo autor señala que durante los años noventa del siglo pasado, la economía estadounidense vivió la experiencia cíclica más larga de su historia moderna, más larga incluso que la experimentada en la década de los sesenta, el calor de la guerra de Vietnam. El ascenso de la “nueva economía” el desarrollo de la informática, del Internet y las telecomunicaciones- asociado a la globalización y a una burbuja en los mercados financieros, llevaron a algunos a postular, como sucede en las fases duraderas de auge, el fin del ciclo económico y de las crisis.

Por su parte, Stiglitz (2004, p.43), señala que la macroeconomía examina la conducta de la economía en su conjunto, en concreto el comportamiento de indicadores agregados como las tasas globales de desempleo, de inflación y de crecimiento económico, así como la balanza

³ Arturo Guillen R. es profesor e investigador titular del Departamento de Economía de la Universidad Autónoma Metropolitana Iztapalapa, coordinador del posgrado en Estudios Sociales. Responsable del Cuerpo Académico “Globalización, Crisis e Integración Económica”. Miembro del SNI Nivel II. Doctor en Ciencias Económicas de la Escuela Central de Planificación y Estadística de Varsovia, Polonia.

comercial, además sostiene que las cifras agregadas no nos dicen qué está haciendo una empresa o una familia, sino lo que está ocurriendo en total, o como promedio y en una economía dinámica, hay siempre algunas industrias que se expanden y otras que se contraen. Este autor señala, además que en macroeconomía debemos observar también el comportamiento del nivel general de los precios, los tipos de interés y los tipos de cambio.⁴

El año 2010, es un año de recuperación económica y después de una severa crisis en México, debido a que 2009 fue un año difícil que, sin duda, concretara la peor caída del Producto Interno Bruto (PIB) de México, en -7.1%, en la historia contemporánea, cifra que significo un retroceso mayor al de 1995. Sin embargo, también con referencia a ese mismo año, cabe apuntar que la pérdida de empleos ha sido menor. En cuanto a inflación y tasas de interés, hay diferencias relevantes: en 1995, la inflación termino en 52% y con las tasas de los Cetes a 28 días arriba de 50%; en 2009, la inflación fue menor a 4% y con tasas en los Cetes a 28 días de 4.5%. Para 2010, Guzmán (2010, p.61) señala que la recuperación económica de México será una realidad, pero habrá que advertir que podría ser lenta, heterogénea y dependiente de las condiciones externas. Lo anterior, debido a que se depende en gran medida de EE.UU. Es importante subrayar que en un proceso de recuperación, la confianza regresa a los mercados financieros y dadas las bajas tasas de interés en los países más industrializados, esto sustenta el avance de monedas emergentes, incluyendo el peso mexicano.

Diversos especialistas coinciden que la actividad económica de México registrará un crecimiento de 2.9% en 2010, esto impulsada, principalmente, por un despegue en EE.UU. La mayor demanda externa traerá buenas noticias para los exportadores y el sector industrial desde inicios de 2010, pero además señalan, que la demanda interna tardara en reanimarse, debido a que el desempleo seguirá siendo alto, y el consumo privado se restablecerá hasta mediados de 2010.

Los objetivos de la política macroeconómica se pueden resumir en tres grandes propósitos: Un elevado y creciente nivel de producción nacional. En otras palabras, alto y estable crecimiento del PIB real. Un elevado nivel de empleo. El objetivo a largo plazo es alcanzar el nivel de pleno empleo. Niveles de precios estables o levemente ascendentes, además de la determinación de los precios y los salarios por medio de la oferta y la demanda en los libres mercados. Para alcanzar estos objetivos, la política macroeconómica se basa en tres herramientas o instrumentos de políticas.

En este sentido, la política fiscal se refiere a la utilización de los impuestos y del gasto público. El gasto público determina las dimensiones relativas del sector público y del sector privado. Los impuestos afectan a la economía global de dos maneras. Por un lado, a mayores impuestos, las familias tendrán menos ingresos disponibles para gastar y disminuirá la demanda de bienes y

⁴ Joseph E. Stiglitz, es profesor de economía de la Universidad de Columbia. Internacionalmente reconocido como uno de los más destacados economistas de su generación, ha contribuido en casi todas las principales especialidades de la economía. En 2001 fue uno de los galardonados con el premio nobel de economía, además autor de una gran diversidad de obras.

servicios. Por otro lado, si las empresas enfrentan altos impuestos sobre los beneficios, no tendrán incentivos para realizar nuevas inversiones.⁵

Por lo que respecta a la política monetaria, esta se refiere a la gestión, por parte del gobierno, del dinero, el crédito y el sistema bancario del país. A través de la regulación de la oferta monetaria, el gobierno puede influir en una gran cantidad de variables económicas, como los tipos de interés, el precio de las acciones, el precio de la vivienda y el tipo de cambio. Huerta (2007, p.189) manifiesta que al privilegiar un tipo de cambio nominal estable, el gobierno pierde el manejo soberano sobre la política monetaria y fiscal dado que ambas pasan a ser restrictivas para evitar presiones sobre dicha paridad cambiaria, además señala que el banco central no puede trabajar con bajas tasas de interés a fin de evitar que el crecimiento económico pueda presionar sobre los precios, como sobre la balanza de comercio exterior que pueda comprometer la estabilidad del tipo de cambio.

Bajo esta premisa, la política de ingresos es el control de los salarios y los precios, y está enfocada principalmente hacia la estabilidad de precios y el control de la inflación. Las variables macroeconómicas que participan, es cualquier elemento que puede medirse y que varía, tales como los precios, los tipos de interés y las cantidades compradas y vendidas son variables.⁶

El Fondo Monetario Internacional (FMI) anticipó en el mes de julio que, en la economía nacional durante 2010, el PIB registrará un crecimiento del 3% a diferencia del 1% que había estimado en abril, de este mismo año. Sin embargo, el desempeño económico de México en 2010 contrasta con el que el FMI anticipa para este año, cuando se prevé que el PIB caerá 7.3%, una disminución adicional de 3.6 puntos porcentuales en relación con las previsiones iniciales.

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la inflación en México alcanzará 5.4% este año, aunque el próximo descenderá a 3.1%. El alto nivel de inflación se debe a que México mantuvo los precios de la energía bajos en 2008, “haciendo que la posibilidad de aumento en los costos de productos y servicios fuera menor que en otros países”.

En cuanto al desempleo, la organización prevé una tasa de 5.7% este año y de 6.9% en 2010. En noviembre de 2008 la OCDE decía que la economía mexicana está sufriendo un doble choque por la recesión en Estados Unidos -debido a la crisis financiera- y por la disminución de sus exportaciones de petróleo, lo que se va a traducir en un crecimiento limitado al 0.4% en 2009 antes de empezar a recuperarse en 2010 con una subida del 1.8%.

⁵ Macroeconomía definición, publicado 14 nov 2009. Consultado el 27 de enero 2010 de <http://www.elprisma.com/apuntes/economia/dme/1.asp>

⁶ Panorama general 2010: Macroeconomía. Publicado el 17 de enero 2010. Consultado el 25 de enero 2010 de http://www.tormo.com.mx/articulos/208/Panorama_general_2010_Macroeconomia_aplicada_a_la_franquicia.html

México ha sido de los países más castigados por la crisis en Estados Unidos, su principal socio comercial, y atraviesa una severa recesión⁷. La crisis financiera mundial se agudizó en el caso mexicano a raíz de la epidemia de la influenza humana A (H1N1), ocurrida en el año de 2009, pues dicho fenómeno aceleró el cierre de muchas empresas vinculadas con el sector turístico y otras ramas de la economía; con lo que se perdieron miles de empleos, las importaciones y exportaciones se derrumbaron, las inversiones internas y externas han ido en descenso; la economía se ha desplomado entre un 8 y 9%, los ingresos relacionados con Impuesto sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y otros han caído en más de un 15%. Cabe destacar que a este panorama se ha aunado el incremento de la delincuencia organizada e impunidad.

No obstante, durante los últimos cuatro meses de 2008 se daban los primeros indicios del fenómeno de recesión económica en nuestra nación. En materia de crecimiento según la información proporcionada por el INEGI, durante el cuarto trimestre de 2008 se tuvo una tasa de crecimiento real negativa de 1.6%. Este dato estadístico da la pauta a la identificación del comienzo de la desaceleración en la economía nacional, en comparación de los indicadores positivos obtenidos en el ejercicio 2006, donde el crecimiento real anual llegó al 4.2% y de igual manera en el 2007 y hasta el tercer trimestre del 2008 refleja signos positivos de 3.2% y 1.6%⁸ respectivamente. Como podemos observar esta variable macroeconómica ha venido decreciendo por el choque externo, provocado por la demanda externa.

En conclusión, no se puede hablar de una tendencia favorable para 2010 ya que la caída de 2009 no permite un beneficio económico estimable del crecimiento que viene. La estimación del modelo del Centro de Modelística y Pronósticos Económicos (CEMPE), años atrás no se alcanza con la estimación del FMI, y la percepción que éste ha tenido sobre el crecimiento para el siguiente año, ha variado de manera abismal entre un trimestre y otro, por lo cual no se puede hablar con certeza de un escenario definido con anteriores precisiones.

Más allá de los panoramas macroeconómicos pronosticados, los cuales están sujetos por ahora a factores no fáciles de controlar, como la dependencia económica y al mismo tiempo la inercia de la gestión mexicana y su impacto en la economía, es importante atender a situaciones a nivel microeconómico, es decir, aquellas que impactan en la oferta y la demanda, específicamente en el caso del mundo de las franquicias, para más adelante evaluar el impacto macroeconómico que se puede cosechar a mediano plazo.

Bajo esta perspectiva, Huerta (2007, p.190) manifiesta que la política monetaria en México se sigue comportando igual, tanto cuando predominó el llamado tipo de cambio nominal fijo (periodo 1988-1994), como cuando pasó a predominar el tipo de cambio flexible a partir de 1995, lo importante, señala, no es tanto que el tipo de cambio sea fijo o flexible, sino la política económica que acompañe el régimen cambiario, desde que se instrumentó la política del tipo de cambio fijo en México, la constante ha sido el proceso de privatización y extranjerización, así

⁷ Esta fue gravada por un brote de influenza H1N1 que afectó sobre todo en mayo del 2009. Eduardo Loria del Centro de Modelística y Pronósticos Económicos (CEMPE) de la Facultad de Economía de la UNAM señala que el pronóstico macroeconómico 2007-2010 es una tasa de crecimiento del PIB para 2010 del 3.58%.

⁸ Datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), producto interno bruto en México.

como la disciplina fiscal y la política monetaria restrictiva, lo cual aleja presiones de demanda sobre precios, y actúa a favor de la estabilidad del tipo de cambio y de su apreciación.

En conclusión, la solución de la crisis no será sencilla ni rápida. La crisis inmobiliaria no es una mera crisis de liquidez, sino de insolvencia. Se trata de una crisis de deuda-deflación con serias repercusiones en la economía real. La baja en los precios de los activos inmobiliarios y financieros tiene todavía un largo trecho por recorrer. Es una crisis deflacionaria con rasgos específicos. Señala los límites de un régimen financiero basado en las obligaciones, lo que obliga a revisar la regulación de los mercados financieros y la vuelta a esquemas de crédito más conservadores. Como el foco de la crisis se sitúa en Estados Unidos, amenaza el rol del dólar como divisa clave del sistema. La crisis es global tanto en sus causas como en sus repercusiones. En sus causas, porque la burbuja inmobiliaria no es privativa de Estados Unidos, Gran Bretaña, España e Irlanda comienzan a experimentar el fin de sus burbujas, Además porque el involucramiento de los bancos en la orgia especulativa y en el sobreendeudamiento, incluye no solamente a bancos estadounidenses sino también a bancos europeos y asiáticos. La profundidad de la recesión, que ya ha comenzado, está sujeta a debate. Como en todas las “grandes crisis”, si algo define la actual situación, es la incertidumbre.

La gestación de la crisis, obedece a esquemas especulativas de los mercados financieros internacionales, de tal suerte que los mercados de capitales se expandieron con una intensa diversificación de instrumentos opacos y propensos a la especulación (Ffrench-Davis, 2009, p.68).

Pero fue el colapso financiero mundial de mediados de septiembre de 2008 lo que desencadenó los cambios más profundos, al paralizar el crédito, elevar marcadamente los márgenes de riesgo, convertir la caída de los precios de los productos básicos en un desplome y desencadenar una profunda recesión en el mundo industrializado. Incluso las economías latinoamericanas que habían mantenido un alto y aun creciente dinamismo hasta el tercer trimestre de 2008, como Brasil y Perú, se estrellaron contra la pared (Ocampo, 2009, p.10).

1.1.2. Efectos tributarios internacionales

La crisis mundial financiera, económica y social ha impactado a la mayoría de los países; en consecuencia, ha disminuido la recaudación de las administraciones tributarias. Los países han tomado medidas definitivas como: el combate a las planeaciones fiscales agresivas y a paraísos fiscales, mediante el intercambio de información; la tendencia a celebrar convenios en materia fiscal; el anonimato que ofrecían los intermediarios financieros, mediante el secreto bancario ha dejado de ser un obstáculo para compartir información fiscal y para ser detectado por las administraciones hacendarias.⁹

Tron (2010, p.54) señala que el grupo de los veinte países más desarrollados del mundo, recientemente publicó un comunicado sobre la cooperación internacional, enfatizando la necesidad de implementar estándares internacionales sobre el intercambio de información. Derivado a lo anterior es necesario organizar foros de debate para discutir, especialmente, el

⁹ Comentarios del Lic. Manuel E. Tron, Presidente Mundial del International Fiscal Association (IFA), en octubre de 2009 que se llevo a cabo el panel en materia de las tendencias de tributación a nivel mundial, así como la visión de las autoridades mexicanas hacendarias, respecto a la administración tributaria en el contexto internacional.

fortalecimiento de las relaciones; la participación de los contribuyentes, así como de especialistas en materia fiscal, académicos, organismos internacionales, jueces, etcétera; el incremento de la discusión a un nivel internacional y formal, para obtener principios generales aceptados que rijan nuestro nuevo mundo fiscal.

Bajo esta perspectiva, Maskin (2009), manifiesta que una solución administrativa temporal contra la crisis es la reducción de impuestos, porque esto permite mayor recaudación y, por supuesto, hay mayor producción y gasto, además el gobierno tiene que ir en contra de las tendencias económicas; si hay recesión el gobierno tiene que ser muy activo, y si hay buena actividad económica, entonces tiene que retractarse. Esto es lo que se llaman políticas anti cíclicas y esa es la conducta correcta de un gobierno. El mismo autor explica también que los impuestos al consumo se consideran regresivos, debido a que la carga es mayor en las personas pobres, quienes tienen que destinar un mayor porcentaje en sus gastos, mientras que los más pudientes no lo sienten. Respecto a los impuestos al consumo, preciso que este tipo de gravamen no es una buena idea en tiempos de recesión, por lo que si se quiere ayudar a los pobres tendría que ser un impuesto a los ingresos, es decir, que la gente pudiente pague más que ellos, de manera que no sea un gravamen generalizado.

Preciso, el mismo autor, que esta crisis en particular inicio en Estados Unidos, pero por la globalización afecto a casi todo el mundo y tiene que ser manejada a nivel internacional, porque Estados Unidos no puede resolverlo solo, ni tampoco la Unión Europea por su propia cuenta, la colaboración internacional es más necesaria que nunca, además espera que la crisis deje una mayor colaboración entre los países, sería un paso hacia la dirección correcta y una de las cosas que afecto mucho la crisis en su inicio fue que los países no coordinaron sus políticas económicas.¹⁰

Ibarra (2009, p.13) señala que quizá el peor problema de la crisis internacional estriba en que los consumidores de muchos países industrializados han llegado o están llegando al límite de su capacidad de endeudamiento, agravado por la depreciación de sus activos inmobiliarios, de sus carteras accionarias y de la pérdida de ingresos por desempleo, además la cuestión cobra virulencia por cuanto la globalización cambia el reparto del ingreso y del poder político a favor de la utilidades y en contra de empleados y trabajadores¹¹.

1.2. Globalización y sistema tributario

La mayoría de la gente está consciente de que hoy en día vivimos en un mundo globalización. No obstante, aun hay quienes no tienen una noción clara de lo que esto significa. La globalización puede interpretarse de diferentes maneras, pero esencialmente implica que la dependencia de un país con el resto del mundo es muy elevada. Es muy importante lo que sucede fuera del país en cuestión, y el resto del mundo tiene diversas formas de intervenir en las actividades de éste y de sus ciudadanos.

¹⁰ Eric Maskin, es premio Nobel de Economía 2007, participo en conferencia que dicto en el marco de la Semana de la Ciencia y la Innovación 2009, organizada por el Instituto de Ciencia y Tecnología del Distrito Federal el 24 de septiembre del 2009.

¹¹ David Ibarra es el Presidente del Comité Editorial ECONOMIA unam, además Licenciado en Economía y Contador Público por la UNAM, con estudios en Stanford University. En su vida profesional ha ocupado puestos de gran importancia como Secretario de Hacienda y Crédito Público, Director de NAFIN, Director de BANXICO, entre otros.

La actual era de la globalización puede distinguirse de la anterior, o sea, a la de 1870 a 1914, porque en la primera, la movilidad del capital es mucho mayor que la del trabajo, esta mayor movilidad del capital obedece a los cambios tecnológicos y a la distensión de los controles cambiarios. Debido a la movilidad del capital, los países soberanos reducen los impuestos con que gravan la renta percibida por extranjeros dentro de sus fronteras, con el fin de atraer inversiones de cartera y directas. Es lo que se ha denominado competencia tributaria. A su vez, esta competencia tributaria amenaza con socavar los impuestos que gravan los ingresos de las personas físicas y las utilidades de las empresas y que, por el porcentaje del total de los ingresos fiscales que representan, constituyen importantes fuentes de recursos para todos los Estados modernos (Tanzi, 2008, p.115).

La globalización abarca prácticamente a todos los países, se está dando a una velocidad vertiginosa y está cambiando no solo las relaciones de los intercambios comerciales, la producción y las inversiones, sino también las características y estilos de vida de las personas y de las sociedades.

En este sentido Gurria (2009) señala que la OCDE intenta combatir el “lado oscuro” de la globalización, como la corrupción y la evasión de impuestos, mientras los líderes mundiales se concentran en estabilizar los sistemas financieros. Manifestó que la OCDE se está concentrando en una respuesta estratégica a la crisis, lo que implica recomendaciones políticas específicas, estas incluyen el fortalecimiento de la gestión corporativa y hacer mas en el combate contra el lado oscuro de la globalización, además, destaco que estamos persiguiendo un objetivo colectivo a largo plazo, una economía más limpia y más justa, libre de corrupción, de evasión de impuestos, de fraude, de explotación y destrucción de recursos, los que han desacreditado la globalización y obstruido los beneficios que pueden traer. Eso significa, entregar mejores políticas, mejores regulaciones y mejores marcos de trabajo que posibiliten que las empresas prosperen, al tiempo que se salvaguardan los intereses públicos.¹²

La globalización es una realidad ineludible, irreversible y multidimensional ya que además de lo económico, impacta en lo político, lo social, la cultura, los valores éticos, el medio ambiente y en todo el marco legal e institucional. Ofrece grandes oportunidades de desarrollo y progreso para los países que tienen las condiciones y políticas adecuadas para aprovecharlas; pero, al mismo tiempo conlleva grandes riesgos de creciente marginación, pobreza, destrucción de valores sociales, culturales y daños al medio ambiente en los países que no cuentan con las condiciones y elementos necesarios para capitalizar tales oportunidades. La globalización ha generado beneficios a nivel mundial; sin embargo, la mayor parte de estos beneficios ha estado altamente concentrada en los países más ricos y en unos pocos países en desarrollo.

En nuestro país, la integración a la economía mundial ha generado beneficios en algunas regiones y sectores económicos, pero de la misma manera tampoco han ayudado en forma significativa a resolver problemas más apremiantes de pobreza, marginación, distribución del ingreso, deterioro ambiental y desigualdades regionales.

México tiene numerosas tareas pendientes para obtener, incluso con los riesgos y limitaciones que impone la globalización actual, beneficios sustancialmente mayores a los registrados hasta

¹² José Ángel Gurria es el actual secretario general de la OCDE y ex secretario de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en México.

ahora. Dentro de estas destacan: la falta de competitividad internacional de la gran mayoría de las empresas nacionales, la desarticulación de la planta productiva nacional, las reformas pendientes en sectores clave de la economía, la debilidad de las instituciones y del marco jurídico que se traduce en un Estado de Derecho muy deficiente, la falta de consensos políticos y sociales en cuanto al rumbo y visión de largo plazo del país, y quizá lo más importante, la ausencia de un sentido de urgencia para volvernos competitivos ante un entorno mundial cada día más competitivo y difícil. La globalización puede marginarnos en México si no fortalecemos nuestra competitividad internacional.

El crecimiento económico es un requisito indispensable para el desarrollo y elevación del bienestar de cualquier país. Para poder ser exitosos en la economía global se requiere de la combinación de empresas competitivas y de un gobierno eficiente. No puede haber desarrollo sostenido sin la plena vigencia de un Estado de Derecho y el combate frontal a la corrupción que prevalece en nuestro país y en la mayoría de los países menos desarrollados.

Además, las políticas públicas deben tener visión de largo plazo que proporcione un horizonte estable y congruente para las decisiones de los agentes económicos. El sistema fiscal de un país tiene un doble papel fundamental: por una parte, debe ser un sistema promotor de la inversión y el ahorro, fuentes indispensables para el crecimiento económico. Debe ser un motor de la competitividad y del desarrollo tecnológico.

Una economía competitiva no se puede construir exclusivamente sobre la base de la liberalización comercial y de que unos cuantos sectores, empresas o grupos de la sociedad sean los beneficiarios. Los beneficios de un mayor crecimiento e integración a la economía global deben distribuirse de manera equitativa. La pobreza y desigualdad a nivel mundial, latinoamericano y en el caso de México, constituyen el principal riesgo para la estabilidad económica y social en el futuro.

Es prioritario ahora más que nunca, revalorar a la persona humana como centro y fin último del desarrollo económico, no solo en el diseño de las políticas económicas y sociales de cada país, sino también como un principio básico en las relaciones comerciales y financieras internacionales. Es imprescindible la globalización de los principios de solidaridad y subsidiaridad para darle un rostro humano a la globalización. Por ello, es inadmisibles el doble discurso y las tendencias proteccionistas de los principales países desarrollados, particularmente con relación a sus sectores agropecuarios o primarios.

Desde hace 20 años, México inicio una serie de importantes reformas estructurales y algunos de sus beneficios son incuestionables; sin embargo, se han concentrado en unos cuantos sectores y empresas. Esto se ha debido a que hemos tenido una liberalización y reformas parciales e incompletas, sin programas integrales de desarrollo de mediano y largo plazos. La liberalización externa de la economía no ha sido acompañada de una liberalización y modernización internas comparables, indispensables para un cabal aprovechamiento de globalización.

La liberalización externa no reconoció las condiciones particulares de sectores, regiones, accesos a recursos financieros y crediticios, a tecnología y capacitación, la problemática de las micro, pequeñas y medianas empresas, ni la falta de integración de cadenas productivas. Además la falta de un sistema educativo de calidad, de un sistema fiscal competitivo y de un marco jurídico e institucional moderno y basado en el respeto irrestricto al Estado de Derecho han constituido una

importante desventaja para la competitividad. La corrupción es un cáncer social y un severo obstáculo al desarrollo del país.

Sin lugar a dudas el mayor y más urgente reto que enfrentamos como sociedad es el de abatir los niveles de pobreza, marginación y desigualdad que existen actualmente. Ningún país en el que más de las dos terceras partes de su población rural y cerca de la mitad de la urbana se encuentran en condiciones de pobreza puede aspirar a un desarrollo sostenido y armónico en el mediano y largo plazo. Ahora más que nunca requerimos de una economía de mercado socialmente responsable, basada en un respeto irrestricto al Estado de Derecho y en un marco institucional sólido. Debemos pasar de una sociedad con democracia electoral a una democracia plenamente participativa de todos los mexicanos.

El objetivo central de las políticas económicas tiene que orientarse a lograr un aumento continuo y permanente de la competitividad del país con una visión de largo plazo. El crecimiento económico y la competitividad del país requieren, a su vez, del establecimiento de un clima propicio para la inversión y el ahorro, que son los motores primarios del crecimiento. Debemos también impulsar y consolidar una nueva cultura laboral que propicie el incremento de la productividad, la capacitación continua de la planta trabajadora y la remuneración justa a su trabajo productivo.

El proceso de globalización económica es caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica e intercambios de mercancías y servicios, por la liberación de los mercados de capitales que han integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo, por la revolución de las comunicaciones y la informática que han conectado el tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado. Las tareas que requiere el país no corresponden únicamente al gobierno, las empresas o los trabajadores. Los organismos intermedios de la sociedad tienen una gran responsabilidad, deben promover el desarrollo de una cultura de excelencia empresarial y de una cultura global, fortaleciendo el papel de la empresa y el empresario como motores del desarrollo.

Bajo esta perspectiva Stiglitz (2000, p.483) manifiesta que los impuestos son inevitablemente dolorosos, el diseño de los sistemas tributarios siempre ha sido objetos de considerables controversias, por decirlo de la forma más sencilla, a la mayoría de la gente le gustaría pagar menos impuestos y es posible imaginar argumentos bastante ingeniosos por los que los demás deberían pagar más y los Gobiernos, pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado principios generales y acepta que un buen sistema tributario debe tener cinco propiedades. El mismo autor define las cinco propiedades, la primera es la eficiencia económica, que no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos, la segunda es la sencillez administrativa que debe ser fácil y relativamente barato de administrar, la siguiente es la flexibilidad, debe ser capaz de responder fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas, la cuarta es la responsabilidad política que debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias y por último la justicia que debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.

Es pertinente comentar que en México, como en el resto de América Latina, se efectuaron, en un plazo muy corto, procesos de apertura económica, favoreciendo con ello las exportaciones, privatizaciones y desregulaciones, poniendo énfasis en el libre mercado con la intención de

insertarse al nuevo entorno de la globalización, Peres y Stumpo (2002) citados por Cereceres (2007, p.27).

1.3. Política fiscal

La política fiscal, es entendida como el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Cabe destacar, que los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. En este sentido la política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales.

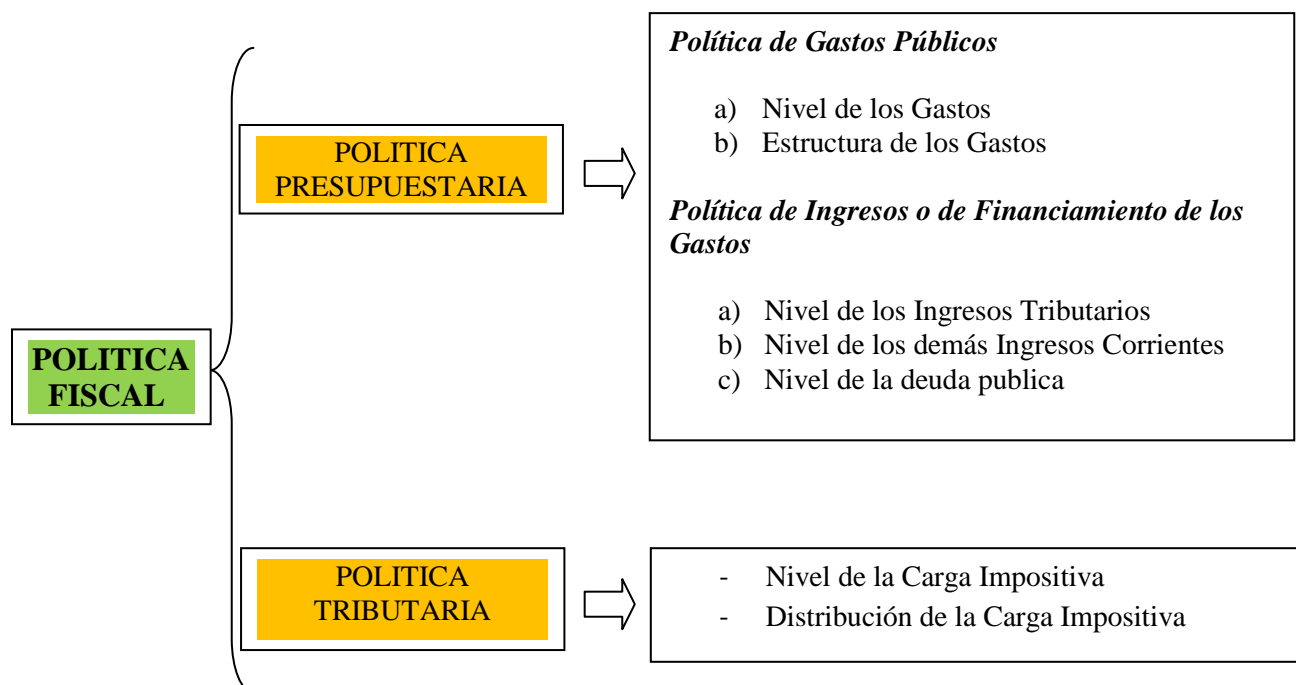
Méndez Morales (2008, p.241), señala que la política fiscal está integrada a la política económica general é incluso es la parte de la política financiera que se encarga del acopio de recursos físicos y financieros que van a determinar el volumen del gasto público, esta política al moverse en el ámbito de las finanzas publicas con el fin de recaudar los ingresos necesarios para la realización de las actividades estatales, establece el sistema impositivo o régimen tributario, y las medidas y los instrumentos relacionados con la obtención de recursos financieros.

La política fiscal se desarrolla en dos vértices: siendo el primero la descripción y evolución de los principales instrumentos de ingresos que componen la política fiscal; y la segunda, sobre el análisis del sistema tributario, particularmente la problemática actual y la tendencia de los impuestos. De acuerdo a lo anteriormente señalado, podemos afirmar que la política fiscal constituye una de las políticas económicas de tipo instrumental, que su racionalidad se define en el plano de la eficacia operativa y es utilizable para la implementación de una variada gama de objetivos económicos por parte del Estado. La determinación de tales objetivos no es un problema, sino un dato previo e indispensable para la correcta definición de una dada política fiscal.

Los instrumentos de la política fiscal está en función de las diversas modalidades que adoptan los flujos del proceso ingreso-gasto del sector público y tomando en cuenta ciertos factores de orden institucional, se puede dividir la política fiscal en la rama y subramas (Da Silva, 1993), tal como lo demuestra el siguiente diagrama al señalar los instrumentos de la política fiscal que es aplicable a distintos países que se encuentran principalmente en vías de desarrollo. En este sentido, estos instrumentos que tanto la política presupuestaria como la política tributaria fortalecen las economías de cualquier país son parámetros e indicadores que los economistas de cualquier país consideran importantes.

A continuación es presentada la figura que ilustra los instrumentos de la política fiscal de acuerdo con Da Silva que considera diversas políticas en cuanto al manejo del gasto público, así como a la política de ingresos o de financiamiento de los gastos y por otro lado la política tributaria que engloba el nivel de la carga impositiva así como su distribución.

Figura 1.1
Instrumentos de la Política Fiscal



Fuente: Elaboración propia con datos de Da Silva (1993)

Es importante destacar que de acuerdo a las ramas y subramas de la política fiscal planteada anteriormente el papel que cada país se asigna al sector publico en el conjunto del sistema económico es por ende, la magnitud relativa de los gastos gubernamentales como proporción del gasto nacional, el cual constituye un marco determinado por factores históricos, sociales y políticos fuera del alcance de las políticas económicas de tipo instrumental.

1.3.1. Internacional

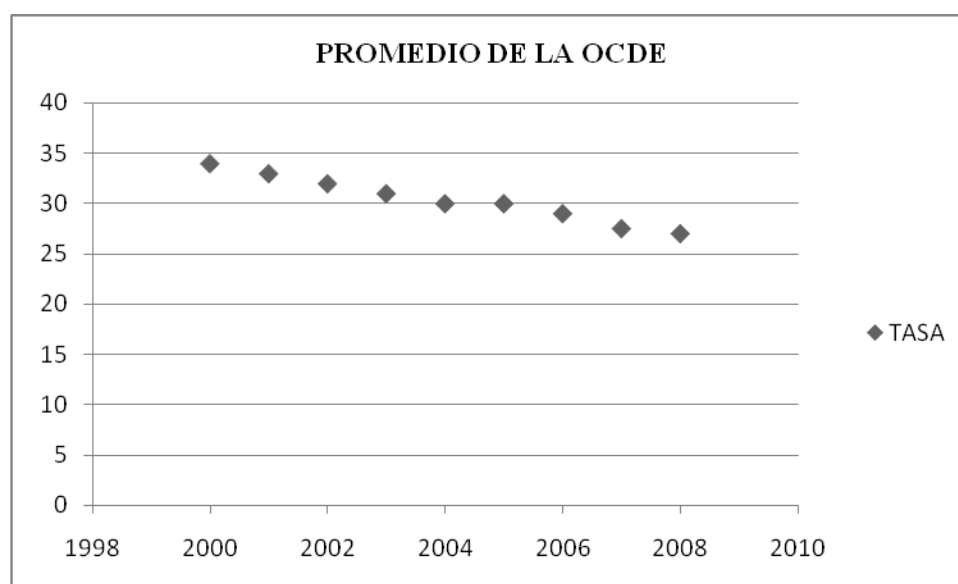
En términos generales, los instrumentos de la política fiscal que se aplican en los países capitalistas, de acuerdo con Méndez Morales (2008, p.240), son todos los que contribuyen a la recaudación de los ingresos públicos, y son los siguientes:

- a). El conjunto de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos que conforman el sistema fiscal.
- b). Las ganancias que se obtienen del funcionamiento de las empresas del sector público.
- c). El financiamiento público, que puede provenir de fuentes internas (endeudamiento público interno) y de fuentes externas (endeudamiento público externo).

d). Las transferencias o los recursos que los diversos sectores y entidades hacen llegar al sector público y que permiten incrementar sus ingresos; por ejemplo, las aportaciones privadas para la reconstrucción de los daños ocasionados por el sismo de 1985 en la ciudad de México.

Bajo esta perspectiva, la evolución de los sistemas fiscales en las economías que integran la OCDE, en promedio, tres tipos de impuestos integran más del 70% de su recaudación: impuestos corporativos, personales y generales al consumo, cabe destacar que los corporativos se han venido disminuyendo en casi todos los países miembros de la OCDE, tal como se manifiesta en la siguiente grafica. Los países que han procedido en este sentido han experimentado un incremento en su recaudación, a pesar de establecer tasas marginales menores, pero con una mayor base gravable, que es la cantidad sobre la cual se aplican las tasas de los mencionados gravámenes (Ramírez Cedillo, 2009, p.6).

Figura 1.2
Comportamiento de las tasas de impuestos corporativos de la OCDE



Fuente: Elaboración propia con datos de Revenue Statistics 1965-2007 (OCDE, 2008)

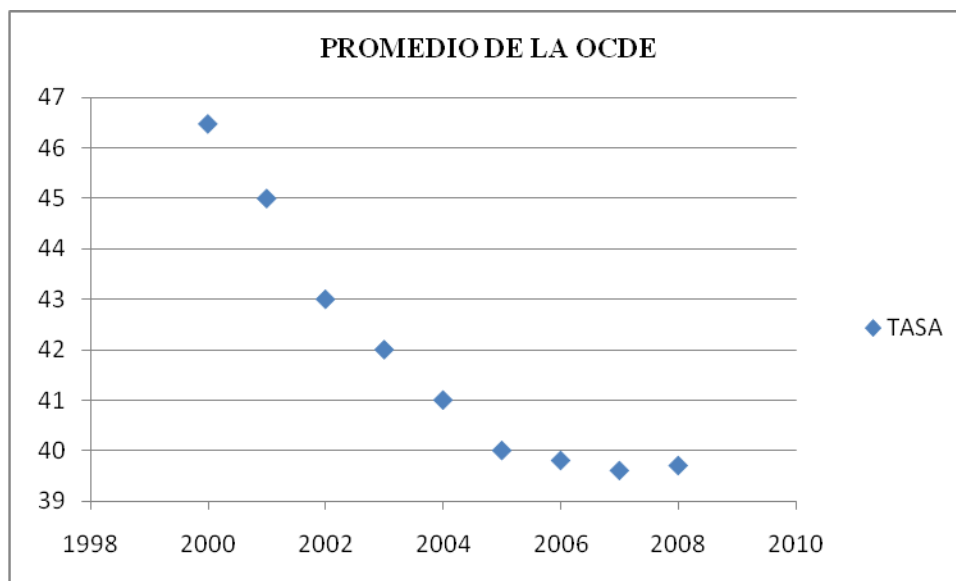
Durante el periodo 2000-2008, el mismo autor señala, que en promedio se tuvo una disminución del 20% en la tasa de los impuestos corporativos¹³, siendo las disminuciones más considerables los casos de Islandia, Irlanda, Alemania y Turquía, mientras que se destaca el caso de Hungría por ser el único país que registro una variación positiva. También, manifiesta, que resultan

¹³ Los impuestos corporativos, de acuerdo con la teoría, se constituyen como un costo para que las empresas puedan afectar proyectos de inversión ya sea anulando su puesta en marcha, su tamaño o su localización, el impuesto juega, así, como una variable de atracción de inversión extranjera directa.

interesantes los casos de Noruega y Suecia, que se mantuvieron en la misma tasa, y el de Estados Unidos que tuvo una mínima variación.¹⁴

Los impuestos personales, aun con una tendencia menos pronunciada que los corporativos, también presentaron en promedio una disminución del 8%, al pasar del 46.48% en el año 2000 a 39.77% en 2008, tal como se observa en la siguiente figura.

Figura 1.3
Comportamiento de las tasas de impuestos personales



Fuente: Elaboración propia con datos de Revenue Statistics 1965-2007 (OCDE, 2008)

El caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que es común en muchas partes del mundo, con excepción de los Estados Unidos de América, su instauración se ha dado en diversos momentos para cada país y de esa fecha a 2008, 21 países ajustaron sus tasas a la alza, 3 se mantuvieron sin cambios y 5 se ajustaron a la baja. De estos últimos, 4 quedaron por encima del promedio de los 30 países que integran la OCDE (17.7%), mientras que el caso que destaca es el de Canadá, quien modificó su impuesto del 7% (1991, fecha de instauración) al 5%, en el que se ubica para 2008, quedando al mismo nivel de tasa que Japón.

Los diferentes escenarios que han impactado en la política fiscal internacional derivado de la crisis financiera Stiglitz (2009) puso de ejemplo a países como Australia, Canadá y Brasil, India y China, que fueron los que mejor respondieron a la crisis financiera. Explicó que ellos tuvieron

¹⁴ La disminución de impuestos corporativos es un fenómeno que se ha dado desde los inicios de la década de los ochenta del siglo pasado, fenómeno que fue acompañado de un aumento marcado de la inversión extranjera directa a nivel mundial.

una reacción gubernamental “muy fuerte” y habían puesto en marcha regulaciones de sus sistemas bancarios que les permitieron soportar los problemas recesivos.¹⁵

Previó que a América Latina le puede ir mejor que a otros lugares, pues ha diversificado más su base de exportaciones y muchos de países fortalecieron sus relaciones comerciales con Asia. Y la recuperación de Asia ayuda a la de América Latina, afirmó.

Consideró que el mayor riesgo no se encuentra en 2009 o 2010, sino en 2011, cuando en Estados Unidos los estímulos económicos del gobierno para el sector privado lleguen a su fin, sobre todo porque “no hemos arreglado el sistema, no hemos hecho casi nada, no hemos atendido el problema... la verdadera preocupación es que se ha vuelto peor, con grandes fallas y grandes malos resultados”. El profesor en la Universidad Columbia, Stiglitz en general acierta en sus pronósticos y análisis económicos. Recientemente proclamó el retorno de la “exuberancia irracional” en los mercados.

Ahora, adelanta que para 2010 veremos cierto crecimiento, pero no tan robusto como para decir que se acabaron los problemas. La verdadera preocupación es 2011, cuando el estímulo económico llega a su fin. Las apuestas son que continuarán los problemas importantes, resalto.

Según sus cálculos, el autor señala que la recuperación no será de valor, con la forma de una “V”, sino “más bien será como una raíz cuadrada”, es decir, “una bajada drástica y después un repunte, para después un periodo extenso muy parejo, en el que no se crece lo suficiente para restaurar la economía y recuperar el empleo completo en un momento breve”.

El autor, además señala que lo peor no ha pasado y además, el nobel de economía alertó más adelante sobre las dificultades que todavía enfrentarán las mayores economías del mundo al menos en los próximos dos años.

Destacó el autor que existe una perspectiva general sobre que el sector financiero tiene muchos problemas todavía. Hay millones de hipotecas en proceso de ejecución, existen millones de hogares que están por debajo del valor de su hipoteca y los precios, al estabilizarse, no se van a incrementar ni se va a eliminar el problema de las hipotecas que superan los valores reales. Hemos tenido problemas importantes en los bienes raíces comerciales. Si continúa el desempleo tendremos problemas en otras partes de los mercados financieros... Los ahorros han bajado a cero y es muy poco probable que aumenten en forma importante. Por ende, el consumo seguirá siendo bajo y así será difícil ver una economía robusta. Los problemas de Estados Unidos son paralelos a los de otros países. Por ejemplo, el que Estados Unidos tenga una tasa de cambio menor ha provocado problemas para la recuperación de Europa. La única parte del mundo a la que le está yendo bien es Asia, pero la economía asiática es demasiado pequeña para compensar la debilidad de la economía estadounidense.

¹⁵ Stiglitz ofreció una conferencia de prensa en la Expomanagement 2009, en México, D.F., donde destacó la necesidad de mantener las medidas para la reactivación de la economía, porque está visto que cuando a Estados Unidos le va mal, “tradicionalmente México sufre”.

Para México, señalo, esto representa un problema especial debido a los vínculos económicos con Estados Unidos. Cuando este país se encuentra débil, tradicionalmente México ha sufrido y sufre particularmente ahora. El desempeño de México ha sido uno de los peores del mundo. A los países que les fue mejor fueron aquellos que tuvieron la reacción gubernamental más fuerte y rápida posible, insistió.

En este sentido, Schettino (2003, p.190) manifiesta que los instrumentos de la política económica atacan objetivos específicos; pero tienen un costo. Por ejemplo, la política fiscal puede utilizarse para impulsar el crecimiento o para frenar el desempleo, sin embargo, señala que esto puede generar un déficit público e inflación y para reducirlos, se puede utilizar la política monetaria pero esto, a su vez genera desempleo. Así, todas las decisiones son costosas, y de ahí las dificultades de la política económica.

1.3.2. Latinoamérica

Amieva (2002, p.129) señala que el entorno económico internacional ha propiciado modificaciones en los sistemas tributarios de América Latina con el fin de que se adapten a las nuevas circunstancias. Las reformas fiscales han promovido el equilibrio de las finanzas públicas, procurando introducir mayor neutralidad en los sistemas impositivos, eliminando tratos discriminatorios y reduciendo la importancia relativa de regímenes especiales, sectoriales o regionales. El mismo autor manifiesta que las reformas fiscales en América Latina se ha orientado a lograr ingresos tributarios compatibles con las necesidades de financiamiento del gasto público, procurando alcanzar un nivel de ingreso que permita eliminar o reducir el déficit fiscal, promoviendo la eficiencia económica y adecuando la estructura y las tasas impositivas a las condiciones requeridas por un contexto de globalización.

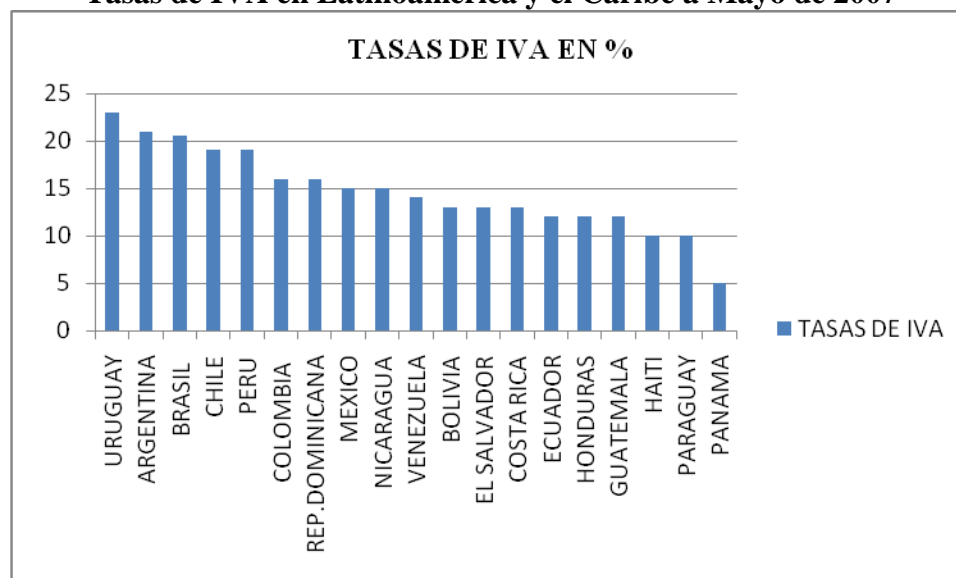
Por su parte Hernández (2010, p.54) menciona que las tendencias de los sistemas tributarios en América Latina, es indudable que la búsqueda en los sistemas impositivos son los relativos a los impuestos indirectos, en particular, al Impuesto al Valor Agregado.

Cabe destacar que el Impuesto al Valor Agregado es un Impuesto al consumo que en México fue establecido en 1980 y que para su entrada en vigor fueron abrogados 18 Impuestos, el cual la filosofía del IVA y la mecánica para su implementación fue difundida en el año de 1979, este impuesto es indirecto y el que realmente paga este tributo es el consumido final. A través de la historia las tasas del IVA desde su vigencia hasta la actualidad han existido al 0%, 6%, 10%, 11%, 12%, 15%, 16% y 20%. Estas modificaciones son a consecuencia de la situación económica del país. Actualmente en 2011 tenemos las tasas al 0%, y las tasas generales del 16% y 11% en zona fronteriza

Bajo esta perspectiva, podemos afirmar que el IVA ocupa el segundo lugar de recaudación en México, después del ISR, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación que el Ejecutivo Federal presenta ante la Cámara de Diputados cada año por mandato constitucional.

En la siguiente grafica se observan las distintas tasas de IVA en Latinoamérica y el Caribe, el cual representan parte de su política fiscal que en algunos países son una carga considerable.

Figura 1.4
Tasas de IVA en Latinoamérica y el Caribe a Mayo de 2007



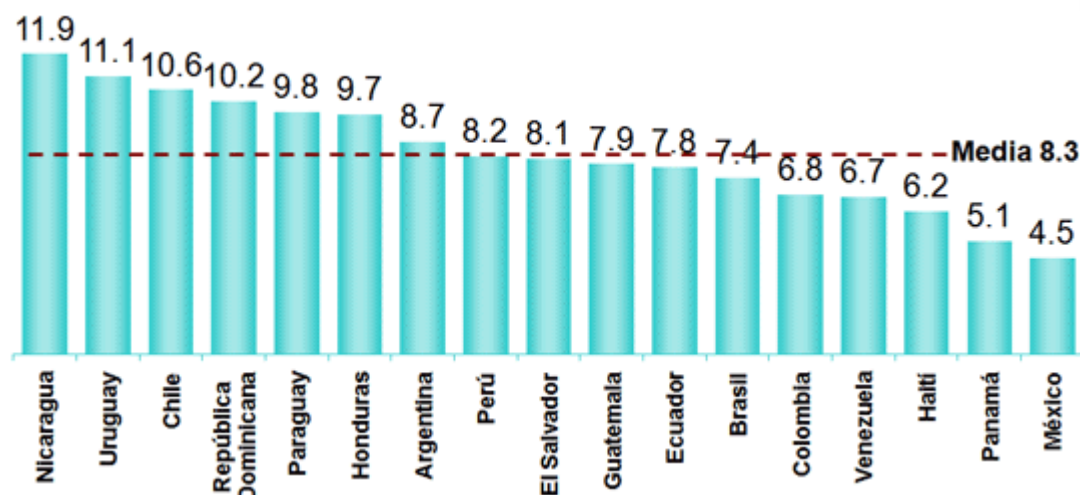
Fuente: Hernández (2010, p.54) con datos de la CEPAL

Cada día, los sistemas impositivos de las economías emergentes de nuestro continente van generando una presión tributaria, derivado de las demandas de gasto de la población que conforma cada uno de los países. Por ello, en la actualidad existen impuestos denominados “impuestos sobre productos primarios o recursos naturales”. En este contexto, señala Hernández (2010, p.55) que algunas administraciones tributarias han implementado otro tipo de impuestos, como los heterodoxos, sobre las transacciones financieras y a los activos empresariales, etcétera. En los sistemas tributarios latinoamericanos han sido usados los impuestos heterodoxos, los cuales se refieren a impuestos sobre transacciones financieras, impuestos a los activos empresariales, impuestos presuntivos sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única y regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes, además señala que la tendencia de integración de las administraciones tributarias, hoy por hoy, representa un reto de suma importancia y muchos países de la región han ido en búsqueda de la integración de sus administraciones de impuestos, con el objetivo de tener economías de escala, mayor eficacia en los procesos de control del cumplimiento debido al cruce de información, mejorar el servicio teniendo una visión integral del contribuyente, y crear un sistema de administración basado en riesgo.

El mismo autor destaca que a manera de reflexión, América Latina debe analizar la composición de sus ingresos tributarios, con el fin de encontrar un equilibrio entre los impuestos que gravan la renta y el patrimonio, y los que gravan el consumo, además las administraciones tributarias, cada vez, deben ser más fuertes y creíbles para ser un instrumento eficaz en la gestión tributaria.

Por lo que respecta a la recaudación tributaria en América Latina por Impuestos Indirectos, México es de los países de menor recaudación en este tipo de gravámenes de acuerdo a la siguiente grafica.

Figura 1.5
Ingresos tributarios indirectos 2008, Porcentaje respecto al PIB
Comparativo internacional en América latina



Fuente: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica Social (ILPES) – Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Los ingresos tributarios indirectos señalados en la gráfica anterior considera a los Impuestos generales y específicos sobre bienes y servicios, Impuestos sobre el comercio y transacciones internacionales y otros impuestos indirectos, cabe destacar que los valores presentados pueden diferir con los de otras gráficas, debido a las distintas coberturas y metodologías utilizadas por la fuente, así como por el uso de variables con un periodo de corte distinto.

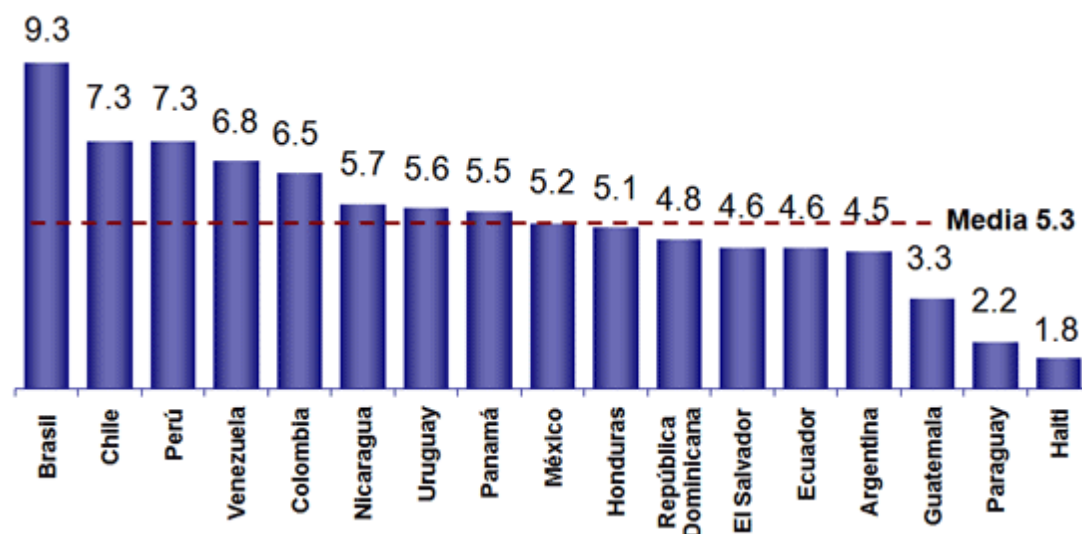
A través de la historia en nuestro país los impuestos directos siempre han predominado respecto a los impuestos indirectos. La importancia en materia de recaudación tributaria por parte del Gobierno Federal es significativa. De acuerdo con la misma fuente de la gráfica anterior en los ingresos tributarios directos, México se encuentra en diferente posición al considerar el Impuesto sobre la Renta como uno de los Impuestos más importantes de recaudación.

Los ingresos tributarios directos en 2008 respecto al PIB comparativo internacional en América Latina son pocos los países que se encuentran en un nivel superior a la media de los demás países, por lo tanto la media es 5.3 lo cual se determina que son pocos los países que sus economías predominan el escaso interés por parte de los países en América Latina.

En este sentido, México no depende de manera considerable de los ingresos tributarios indirectos, ya que en los últimos años predomina la recaudación petrolera y a descuido del aspecto de la recaudación tributaria y sobre todo a los impuestos indirectos, que estos gravan el consumo de la población.

Derivado a lo anteriormente señalado, la siguiente figura representan los ingresos tributarios directos en 2008 respecto al PIB que es un comparativo respecto a los demás países.

Figura 1.6
Ingresos tributarios directos 2008, Porcentaje respecto al PIB
Comparativo internacional en América latina



Fuente: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica Social (ILPES) – Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Da Silva (1993), señala que los sistemas de planificación de América Latina ya cuentan con suficiente contribución teórica y práctica como para orientar sus políticas de estabilización, por lo menos en lo que se refiere al uso de los instrumentos de política fiscal, sin embargo manifiesta el autor, que la situación se presenta muy distinta con respecto a los objetivos en el desarrollo del país y ello ocurre en relación tanto con la política de gastos como con la política tributaria.¹⁶

1.3.3. En México

La política tributaria ha jugado un papel fundamental para sentar las bases de lo que hasta hoy constituye la estabilidad macroeconómica de México, puesto que ha promovido un financiamiento sano del gasto público y ha impulsado la inversión, el empleo y el crecimiento económico. El conjunto de reformas de los últimos 20 años han mantenido su orientación principal con algunas variaciones en tiempo e intensidad, otorgando a México un sistema tributario eficiente, sin mayores desincentivos al ahorro y la inversión, así como competitivo en el ámbito internacional. No obstante la relativa estabilidad macroeconómica de la República Mexicana, es todavía una de las naciones con menor recaudación de América Latina y el de más baja captación entre los países de la OCDE (Amieva, 2002 p.111)

En México, la política fiscal está en manos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es la encargada de aplicar los diferentes instrumentos y mecanismos que conforman el sistema impositivo. Los objetivos de la política fiscal son de gran importancia para el funcionamiento

¹⁶ La política fiscal para el desarrollo económico de un país en el contexto, se encuentra ampliamente divorciada del marco teórico en la economía del desarrollo. Este es uno de los principales contrastes entre las políticas fiscales estática y dinámica. En el primer caso, la teoría estática keynesiana; mientras que la política fiscal para el desarrollo económico todavía no ha encontrado su fundamento teórico.

adecuado del sistema económico nacional, ya que de su cabal cumplimiento dependerán: el monto y la distribución del gasto corriente y de inversión del sector público, el consumo del sector público, el sano funcionamiento financiero de las dependencias gubernamentales, así como los organismos descentralizados y las empresas del Estado.

En este sentido, Francisco Javier Alejo citado por Méndez Morales (2008, p.249), señala que los objetivos de la política fiscal en nuestro país son cumplir con las funciones de promoción económica y social, seguridad nacional, paz pública y bienestar colectivo, que le hayan sido asignadas por la sociedad. Así, la política fiscal se presenta como una función derivada del conjunto de obligaciones impuestas al sector público por la comunidad.

La eficiencia de la política fiscal se juzga, en consecuencia, atendiendo a la medida en que el sector público haya sido capaz de movilizar y aplicar el volumen de recursos necesarios para alcanzar los objetivos planteados. Aquí hay que tener en cuenta si se han asignado tales recursos de acuerdo con la jerarquía de prioridades concertada por la comunidad, cualquiera que sea el mecanismo político por el cual se llegue a los acuerdos planteados.

Stiglitz (2009) señala que el desempeño por parte del gobierno mexicano ha tenido que enfrentar la recesión y ha sido uno de los peores países en el mundo, por la forma que ha enfrentado tal situación. En este sentido las estadísticas de crecimiento han sido muy débiles y pesimistas para este país, y la combinación de una recuperación es muy débil para Estados Unidos y una política fiscal que no estimule la economía mexicana es una fuente de preocupación. Advirtió que los aumentos a los impuestos al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre la renta (ISR), que entraron en vigor en 2010 en México, tendrán un efecto muy negativo en la economía. La situación de la economía mexicana, puntualizó, es contraria a la que se observa en aquellos países que tuvieron la reacción gubernamental más fuerte y rápida posible frente a la crisis. Mencionó en ese tenor que Brasil y Australia están entre los que mejor enfrentaron la crisis financiera internacional, por una acción gubernamental muy fuerte.

Entre las naciones más afectadas por la debacle económica mencionó a México como el que más le preocupa, ya que sus estrechas relaciones con Estados Unidos ligán su futuro al crecimiento que muestre ese país. Frente a eso alerta: la combinación de una recuperación débil de Estados Unidos y una política fiscal que no estimule la economía mexicana es fuente de preocupación.

Llamó al gobierno mexicano a manejar con cuidado los aspectos fiscales, porque de lo contrario pueden traducirse en un mayor retraso de la recuperación económica. Deben tener cuidado, porque gravar a los alimentos, por ejemplo, el impuesto al valor agregado (IVA), tendría un efecto muy negativo para la economía.

Amieva (2002 p.111) señala que el sistema fiscal mexicano es resultado de un largo proceso de reformas tributarias tanto de política como de administración tributaria, el cual se inició a finales de los setenta del siglo pasado. Estas reformas estuvieron orientadas a modernizar el sistema fiscal, eliminando las ineficiencias que presentaban y armonizándolo con el entorno económico internacional. El mismo autor manifiesta, que durante 1978-1983 se inició el cambio impositivo mexicano, al realizarse una revisión minuciosa del impuesto sobre la renta de individuos y

empresas, una reestructuración radical del esquema de imposición indirecta y una transformación del sistema de coordinación fiscal.

En este sentido, Carlos Ramírez¹⁷, citado por Méndez Morales (2008, p.255) manifiesta que la política fiscal mexicana ha olvidado su papel de instrumento de justicia y de equidad y se ha convertido exactamente en lo contrario: el mecanismo para alentar la concentración de la riqueza y el ingreso, bajo este criterio de que lo importante es recaudar y no equilibrar, el fisco asume las características de un justo sin justicia, justo sin justicia, porque grava el trabajo y la renta y no se atreve a tocar la riqueza acumulada, justo sin justicia porque orienta su acción a fomentar la acumulación de dinero sin importar siempre sea en pocas manos, esto bajo la esperanza de que esa concentración se convierta en ahorro y genere inversión, que estas inversiones amplíen la actividad económica y que esta actividad, finalmente cree algo de empleo y salario, aunque luego se limiten con topes oficiales. Justo sin justicia, porque a los bajos salarios les toca solo una pequeñísima desgravación de impuestos que luego se traga la inflación (y entrega a los empresarios) que de por si tienen mucha devolución de impuestos, exenciones, subsidios, estímulos, impuestos al consumo, traslado de impuestos a costos y luego a precios.

El mismo autor, señala de justo sin justicia porque no solo grava la riqueza de los pocos que tienen muchísimo, sino que aplica impuestos al consumo para transferir el impuesto que pagan las empresas a precios finales que debe pagar el consumidor, sin que ningún instituto o procuraduría lo defienda realmente, además, justo sin justicia porque el ingreso del gobierno depende de asalariados, clases medias, deuda y petróleo, o sea todo lo que afecta el destino de los muchos que tienen poco, la política fiscal coadyuva a la concentración de la riqueza y el ingreso.

Para que realmente exista en México una reforma fiscal que sea capaz de contribuir al desarrollo económico sustentable. En este sentido, Méndez Morales (2008, p.256), señala que estudiosos del tema coinciden en lo siguiente:

- a). Combatir la evasión fiscal.
- b). Gravar las actividades informales y a la población económicamente activa informal.
- c). Eliminar privilegios fiscales.
- d). Modificar el régimen fiscal de Pemex para no depender de sus recursos.
- e). Disminuir los impuestos al consumo e incrementar la tasa impositiva de las grandes corporaciones en forma gradual.
- f). Ampliar la base de contribuyentes.
- g). Incluir la rendición de cuentas en todos los niveles del gobierno, así como la transparencia y el derecho a la información.

¹⁷ Carlos Ramírez, es Licenciado en periodismo, escritor y autor de la columna “Indicador Político” en el periódico el Financiero, además, analista político, director general del grupo transición y autor del libro “Obama”.

Respecto a la visión del sistema de administración tributaria de nuestro país en el contexto internacional Cantú (2010, p.55) destaca que en la actualidad existen compromisos importantes que habrá que enfrentar en una planeación estratégica, relativos a los impuestos internos, comercio exterior, padrón de contribuyentes, declaraciones de pago de impuestos, visitas al portal de internet, ingresos tributarios administrados, recursos humanos, etc.

El SAT tiene un gran reto, por ejemplo, un solo contribuyente, PEMEX, contribuye con más de 20% de los ingresos tributarios netos, que a junio de 2009 ascendieron a 950,289 millones de pesos. Además, 13,867 grandes contribuyentes (0.04% del universo) aportaron más de 45% de los ingresos tributarios netos a junio de 2009, por otro lado, cabe destacar que en México, como en otras economías emergentes, el costo de cumplimiento para el contribuyente sigue siendo alto.

A continuación, Cantú (2010, p.56) muestra los indicadores relacionados con el costo que enfrenta una empresa mediana para cumplir con sus obligaciones fiscales en un año determinado, estos indicadores incluyen la cantidad de pagos que debe hacer, el número de horas que invierte en preparar, enviar la información y pagar, así como el porcentaje de sus ganancias que debe pagar en impuestos.

Tabla 1.1
Indicadores comparativos en costos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa mediana

INDICADOR	MEXICO	REGION	OCDE
Pagos (número)	6	33.2	12.8
Tiempo invertido (horas)	517	385.2	194.1
Impuesto sobre ganancias (%)	22.9	20.2	16.1
Otros impuestos (%)	1.3	13.2	4.1
Tasa impositiva total (%)	51.0	48.3	44.5

Fuente: Elaboración propia con datos de Cantú (2010, p.56)

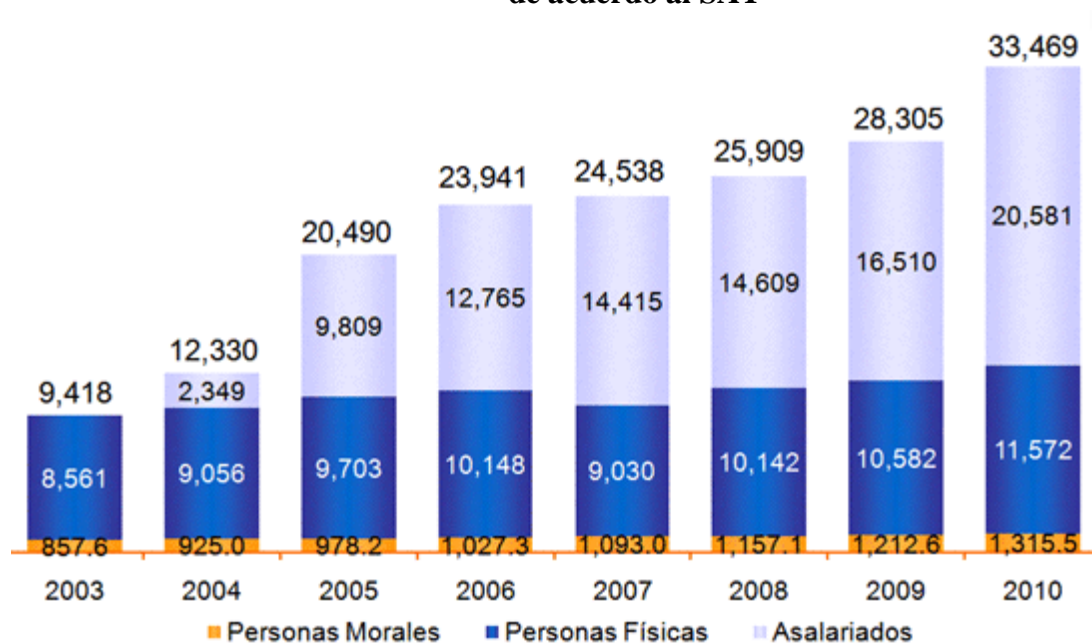
De acuerdo a la tabla anterior, manifiesta el autor que de un total de 183 economías, México ocupa el lugar 106 en el indicador llamado “facilidad de pago de impuestos”, logrando un ascenso significativo de 43 lugares en el ranking total, respecto al año 2008 y las actividades de control, ya sea de auditoría y recaudación históricamente se lleva a cabo analizando caso por caso, sin incorporar un análisis de riesgo, además se estima que la evasión fiscal en México asciende a 3% del PIB o 28% de la recaudación de los principales impuestos.

Ramírez Cedillo (2009, p.8) señala que en 2009, a raíz de la crisis económica que se desato en gran parte del mundo y de la que México no quedo exento, se introdujo un contexto de caída en los ingresos del gobierno y una constante demanda de incremento en el gasto público, por lo que se hizo necesario volver a una intensa discusión sobre la nueva propuesta fiscal, misma que versaba en los siguientes aspectos: un incremento temporal al Impuesto sobre la Renta (ISR) pasando del 28% al 30%, para regresar en 2014 a la misma tasa con la que se encuentra en 2009. La tasa marginal para personas físicas en los últimos cinco tramos de la tarifa del ISR se incrementa a una proporción del 7.14%, quedando una tasa marginal máxima del 30% que no tendrá afectación para las personas que ganen hasta cuatro salarios mínimos; una serie de

aumentos en los productos gravados con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), que son justificados principalmente como impuestos correctivos.

De acuerdo con información proporcionada por parte del SAT, el padrón de contribuyentes inscritos en el RFC con mayor número es lo referente a sueldos y salarios y en segundo término a las demás personas físicas que realizan otras actividades como las de actividad empresarial y en tercer término es para las personas morales. Esto significa que el SAT tiene identificados de manera estratégica a los asalariados en primer término, tal como lo muestra la siguiente grafica:

Figura 1.7
Composición del padrón de contribuyentes activos
de acuerdo al SAT

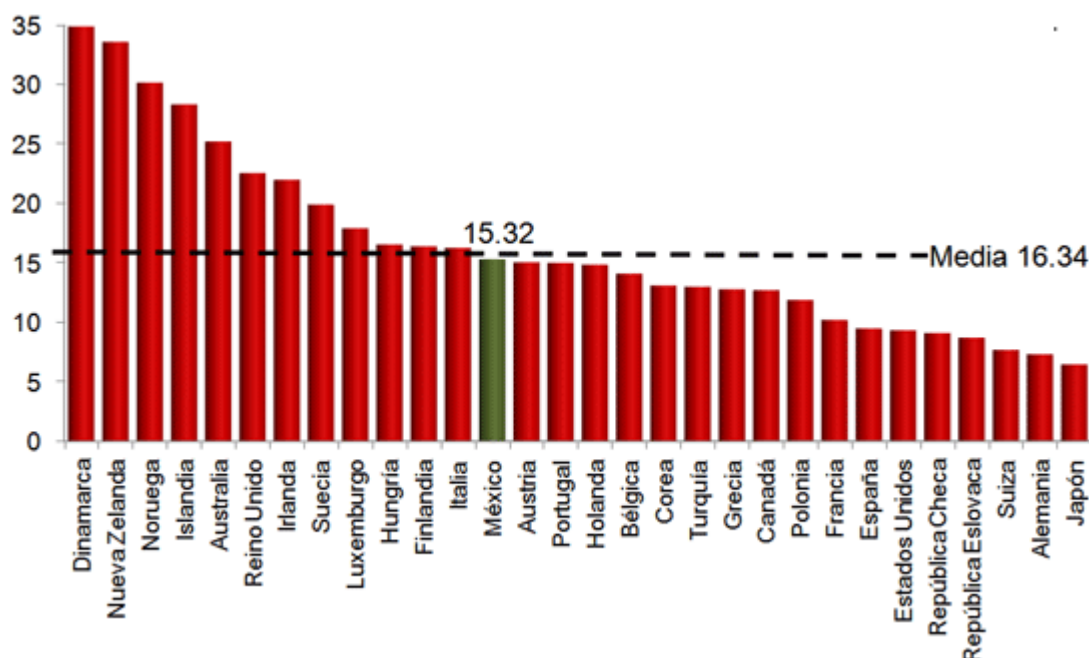


Fuente: SHCP, con datos del SAT (2011)

El objeto de estudio es al análisis de la pequeña, mediana y gran empresa, en este sentido Cereceres (2007, pp.29-30) señala que para definir en México a una pequeña, mediana y gran empresa se pueden tomar sus diferentes características, desde el monto de las ventas anuales, el número de empleados, o la forma de su estructura organizacional, sin embargo se retoma la clasificación de PyMES publicada por la Secretaria de Economía. En lo que respecta a su magnitud, los países han adoptado diversos criterios para su agrupación, tomando en consideración diversos aspectos (ventas, activos), pero en su mayoría consideran el número de empleados como base, y en algunos otros, las ventas y sus activos. Además señala la autora, que son las condiciones económicas y sociales de cada país las que determinan el o los criterios que deben tomarse en cuenta para determinar el tamaño de las empresas.

Los ingresos por parte del Gobierno Federal en México respecto a la aportación al PIB en un comparativo con los demás países que integran la OCDE en el ejercicio 2007, lo ubicamos por debajo de la media, de acuerdo con la siguiente grafica.

Figura 1.8
Ingresos del Gobierno Federal 2007
Porcentaje respecto al PIB, Comparativo Internacional OCDE



Fuente: Revenue Statistics 1965-2006, OCDE 2007

Derivado a lo anterior, resulta interesante esta información la cual queda claro que las autoridades hacendarias no han asumido el papel que les corresponda en materia de recaudación tributaria que permita al Gobierno Federal finanzas públicas sanas, para cumplir con la sociedad ante las necesidades básicas e indispensables.

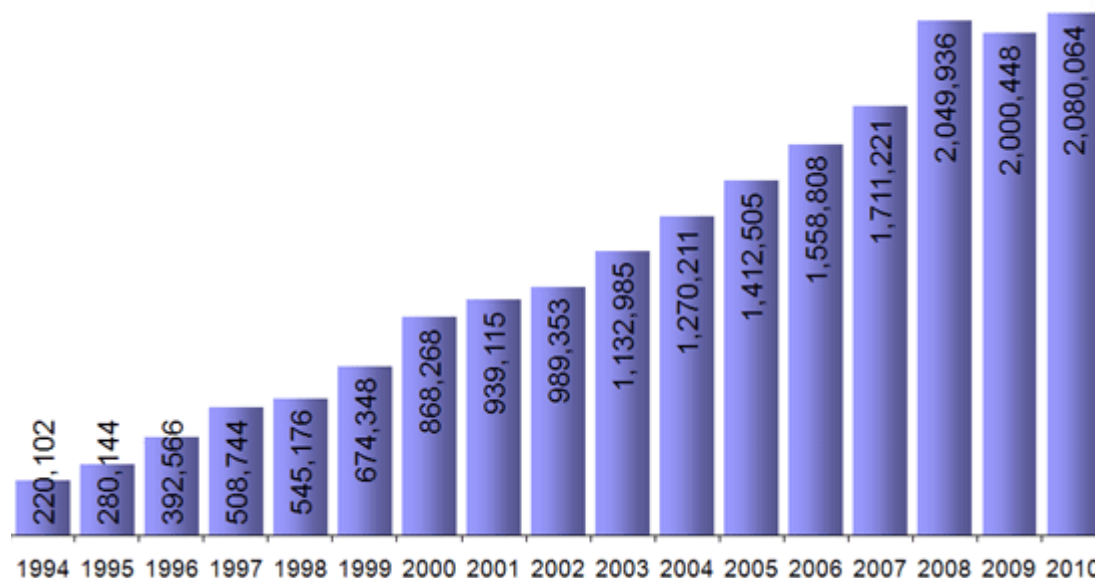
La política fiscal en materia de recaudación, México en los últimos años ha presentado un incremento sustantivo que es importante su análisis, en la siguiente gráfica comprende recursos provenientes de las contribuciones y sus accesorios, productos, aprovechamientos y, en general, aquellas cantidades que tenga derecho a percibir el Estado, sus organismos o empresas, además considera el financiamiento que obtiene el Gobierno Federal tanto en el interior del país como en el extranjero.

De acuerdo con la gráfica anterior, México se encuentra en términos conservadores respecto a los demás países miembros de la OCDE, lo cual representa un reto interesante el sostenimiento de una política fiscal que no arriesga el papel que asume ante diversas turbulencias económicas que constantemente están afectando a grandes economías mundiales.

Bajo este contexto, el posicionamiento de nuestro país y la gran competencia ante los demás juega un papel importante de una política fiscal sólida y que no afecten factores externos que imposibiliten el sostenimiento de una economía abierta.

La siguiente gráfica representa los ingresos que el Gobierno Federal ha percibido de manera anual en los últimos ejercicios fiscales:

Figura 1.9
Ingresos del Gobierno Federal anual



Fuente: SHCP, con datos del SAT (2011)

Esta grafica incluyen todos los distintos conceptos que el Gobierno Federal ha percibido en cada ejercicioo fiscal en los ultimos años, el cual existe una gran diferencia ante los ingresos tributarios exclusivamente que nos muestra la siguiente grafica.

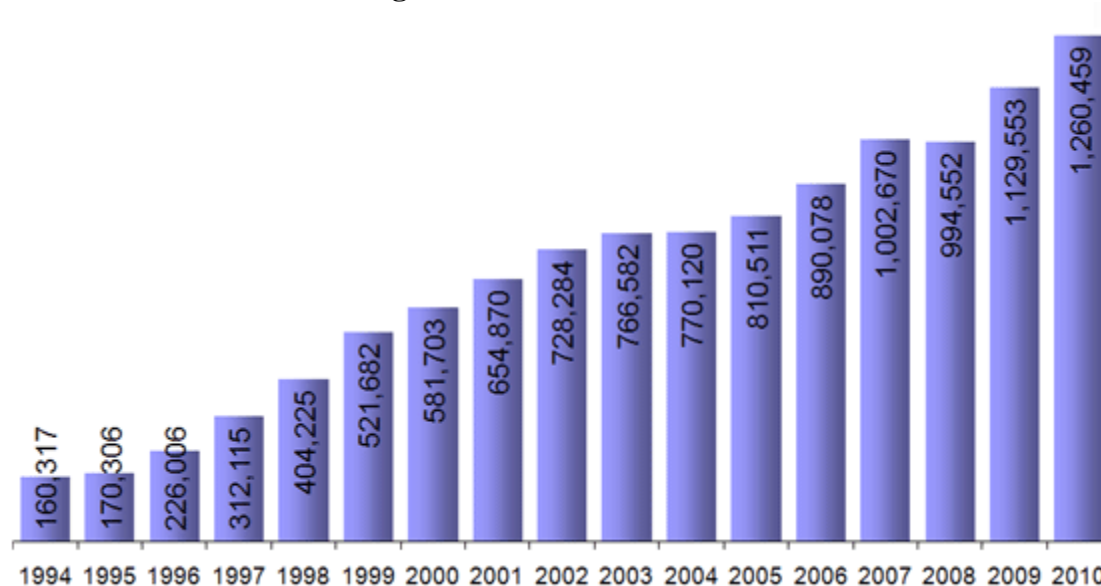
Por lo que respecta a los ingresos tributarios federales anuales de la siguiente grafica representan un incremento considerable en los ejercicios 2009 y 2010, esto derivado a la incorporacion o surgimiento de dos nuevos impuestos que iniciaron su vigencia en 2008, tales como el Impuesto Empresarial a Tasa Unica (IETU) y el Impuesto a los Depositos en Efectivo (IDE). En este sentido, la implementacion de politicas fiscales para el pais en ocasiones se requieren de novedosos estudios en material tributaria.

La grafica demuestra que la implementacion de nuevas politicas fiscales por parte del Gobierno Federal en los ultimos años han permitido obtener Finanzas sanas para cumplir con el otorgamiento de servicios publicos indispensables y mantener en armonia a la poblacion, ademas cumplir con su finalidad ante la sociedad.

Sin embargo las diferencias drasticas de recuadacion tributaria que cada año se manifiestan son precisamente por las politicas fiscales implementadas por el Estado que derivado al complejo STM al particular le corresponde cumplir con el costo fiscal para el cumplimiento correcto y oportuno, asi como las nuevas cargas administrativas.

A continuacion es presentada la grafica de los Ingresos Tributarios Federales en los ultimos años:

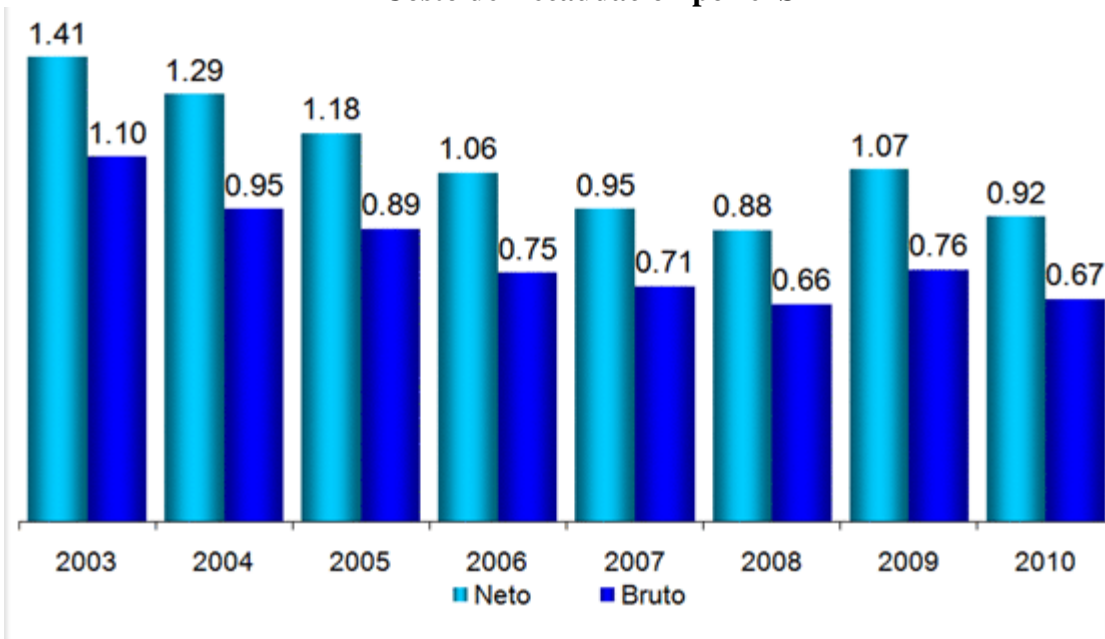
Figura 1.10
Ingresos Tributarios Federales anuales



Fuente: SHCP, con datos del SAT (2011)

En materia del costo de recaudación que el Gobierno Federal tiene que invertir para recaudar el tributo, con datos del SAT, se analiza la siguiente grafica, el cual representa que los pesos de gasto presupuestal por cada 100 pesos recaudados de los ingresos tributarios administrados por el SAT.

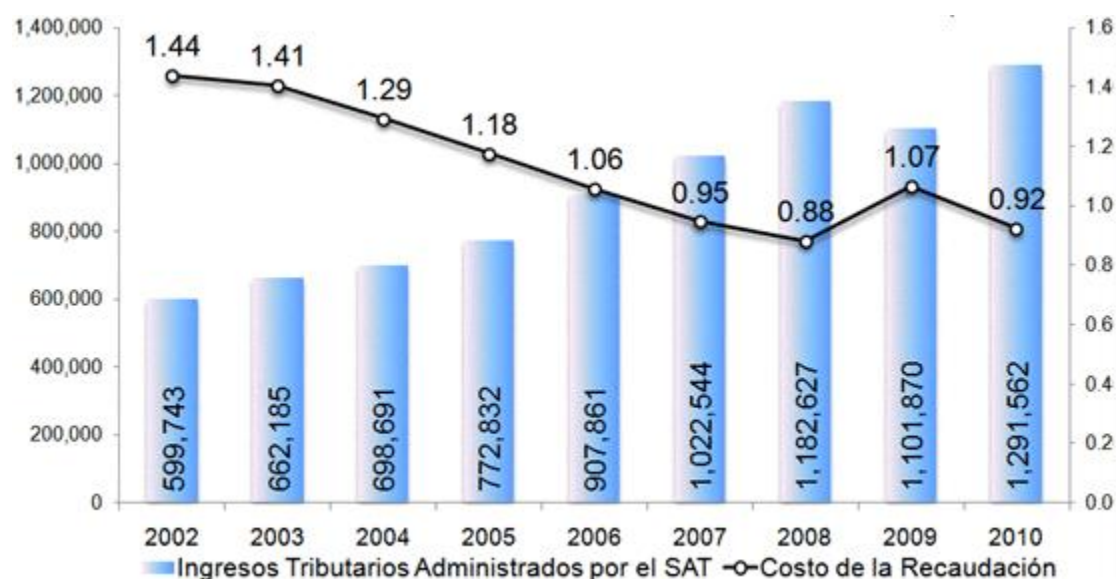
Figura 1.11
Costo de Recaudación por el SAT



Fuente: Cálculos propios con base en datos de la SHCP y del SAT

En la siguiente grafica se ilustra el ingreso y el costo de recaudacion que el SAT lleva acabo como parte de la Politica Fiscal en materia de fiscalizacion y recaudacion (costo-beneficio). El Estado no debe gastar mas de lo que piensa recaudar¹⁸. Ante esta situacion, la grafica muestra una ineficiente recaudacion desde el ejercicio 2002 hasta el ejercicio 2006, el cual representaba mayor el costo que lo realmente recaudado. Sin embargo a partir del 2007 a la fecha es mayor lo recaudado que el costo realizado por las autoridades hacendarias.

Figura 1.12
Ingreso y Costo de Recaudación por el SAT



Fuente: Elaboracion propia con base en datos de la SHCP y del SAT (2011).

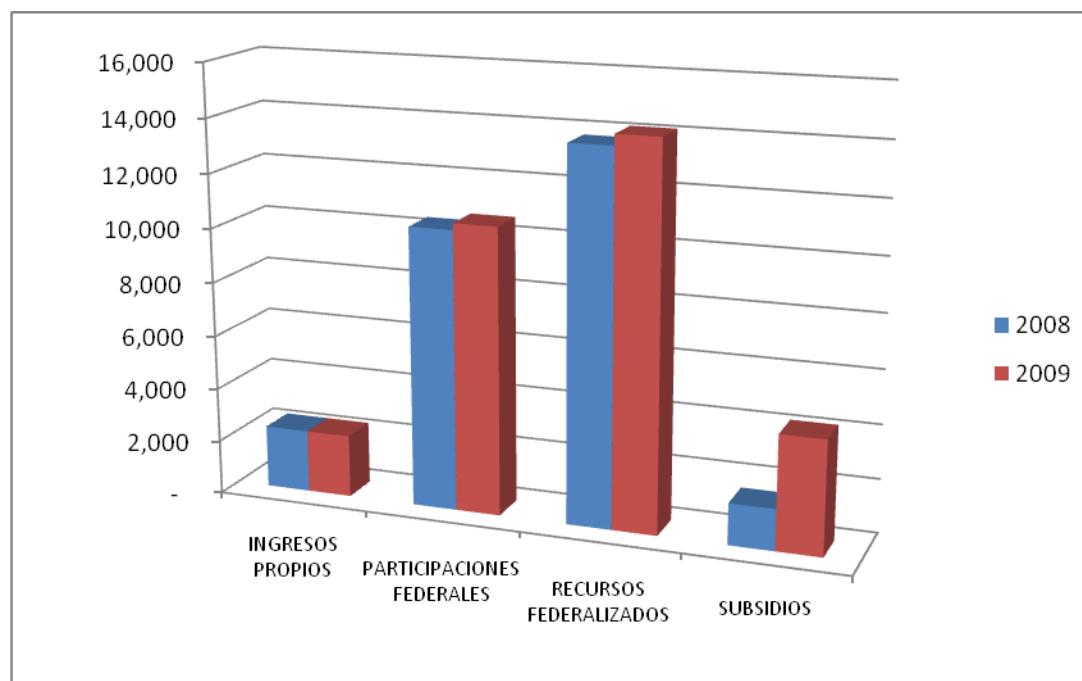
1.3.4. En Sinaloa

La política fiscal que actualmente el Gobierno del Estado de Sinaloa lleva acabo se encuentra supeditado a los recursos provenientes de gobierno federal, vía participaciones de impuestos federales, ya que es este, el ingreso de mayor importancia que el gobierno estatal recauda. La Ley de Coordinación fiscal¹⁹ en su artículo primero señala su objeto, el cual es el coordinar el sistema fiscal del Estado de Sinaloa con sus Municipios, establecer las bases para la distribución de las participaciones que correspondan a la hacienda pública municipal en ingresos de la federación, distribuir entre los municipios las participaciones que les correspondan, fijar las reglas de colaboración administrativa, entre las autoridades fiscales del Estado y las de los Municipios; además, constituir los organismos en materia de coordinación fiscal.

¹⁸ Adam Smith (1723-1790), economista y filósofo escocés, en 1779 publica el libro “La riqueza de las naciones”, consideraba que el principio de economía en materia tributaria consiste en que el Estado no debe de gastar más de lo que piensa recaudar.

¹⁹ La Ley de Coordinación Fiscal para el Estado de Sinaloa, su última reforma fue el día 19 de Septiembre del 2001, mediante decreto número 7.

Figura 1.13
Ingresos totales del Gobierno del Estado de Sinaloa
(Millones de pesos)



Fuente: Elaboración propia con datos del Gobierno del Estado de Sinaloa (2010)

Los ingresos del gobierno estatal en 2009 ascendieron a 31 mil 311 millones de pesos, obteniéndose 3 mil 346 millones de pesos más que los ingresos del mismo periodo de 2008, lo cual representa un incremento real de 8.1% en los ingresos totales del estado. Al mes de diciembre de 2009, de acuerdo a la aplicación de la Ley de Hacienda del Estado de Sinaloa, el Gobierno del Estado obtuvo ingresos propios por un monto de 2 mil 314 millones de pesos, mientras en el mismo periodo de 2008, ingresaron 2 mil 315 millones de pesos, lo que representa una variación negativa absoluta de 1 millón de pesos y una caída en términos reales de 3.5%.

Las participaciones federales que ingresaron a la hacienda pública estatal al cuarto trimestre de 2009, fueron 10 mil 626 millones de pesos en el año previo fueron 10 mil 374 millones de pesos, lo que representa 251 millones de pesos más, pero arroja una variación real negativa de 1.1%. Al cierre del cuarto trimestre de 2009, las transferencias de recursos federalizados al estado vía Ramo 33 y por convenios y reasignaciones, ascendieron a 14 mil 139 millones de pesos, mientras que en el mismo periodo de 2008 fueron 13 mil millones 734 millones de pesos, lo que en términos absolutos representan una diferencia positiva de 405 millones de pesos pero un decremento de 0.6% en términos reales.²⁰

²⁰ Información obtenida de <http://www.laipsinaloa.gob.mx>, consultado con fecha 17 de mayo del 2011.

Al cuarto trimestre de 2009, los ingresos por recursos federalizados ascendieron a 14 mil 139 millones de pesos, que comparados con 13 mil 734 millones de pesos recibidos en 2008, muestran una diferencia de 405 millones de pesos, representando en términos reales una caída real de 0.6%.

Por lo que respecta a los recursos del ramo 33 son superiores en 891 millones al mes de diciembre de 2009 respecto al mismo mes de 2008; en términos reales representa un incremento de 5.2%, lo cual se explica, principalmente, por un incremento en términos reales de los ingresos del FAEB en 4.3%, FASSA 16.2%, FASP 11.3%, FAM 16.0%, FAETA 2.2%, FAIS 1.2% y FAFEF 0.6%; por su parte el FORTAMUN presento una caída de 0.2%.

A continuación, es importante precisar y describir el nombre de los diferentes fondos y fideicomisos que el Gobierno del Estado de Sinaloa percibe cada año.

Tabla 1.2

Fondos de Aportaciones y Fideicomisos que percibe el Gobierno del Estado de Sinaloa

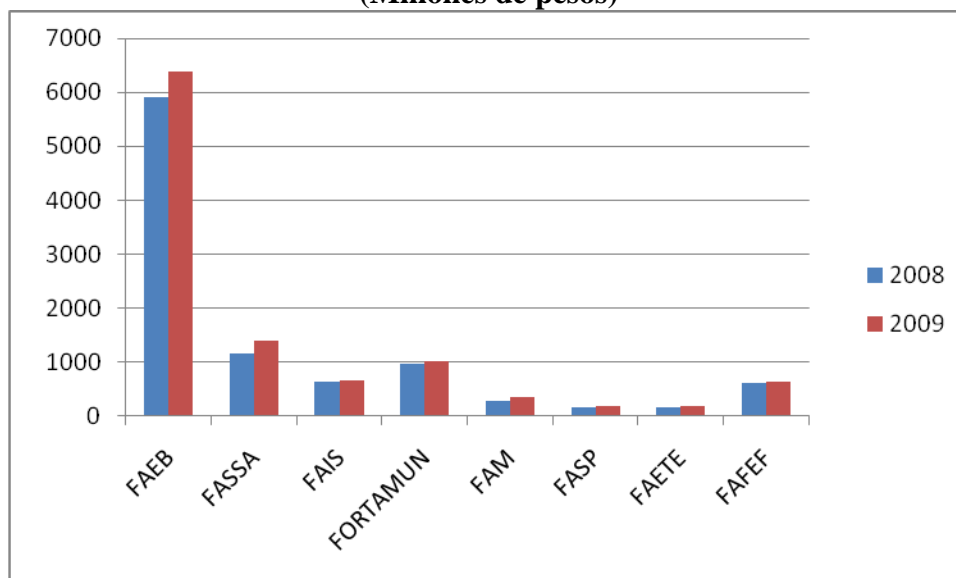
FAEB.- Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal.
FASSA.- Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.
FAIS.- Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.
FORTAMUN.- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios.
FAM.- Fondo de Aportaciones Múltiples.
FASP.- Fondo de Aportaciones para la Seguridad Publica.
FAETA.- Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.
FAFEF.- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.
FIES.- Fideicomiso para la Infraestructura de los Estados.

Fuente: Elaboración propia con datos del Gobierno del Estado de Sinaloa

Estos diferentes conceptos de fondos que percibe el Estado de Sinaloa por parte del Gobierno Federal forma parte de la política fiscal del Estado de Sinaloa que cada año considera dentro de su presupuesto de ingresos, sin embargo en ocasiones por situaciones políticas, económicas o fiscales los recursos no son recibidos en los tiempos oportunos y esto provoca una inestabilidad en las finanzas del Estado. Cada uno de estos Fondos están focalizados y destinados para distintos rubros específicos y son auditados y fiscalizados por parte del Gobierno Federal su aplicación.

En la siguiente grafica son presentados los Ingresos por recursos federalizados por el ramo 33:

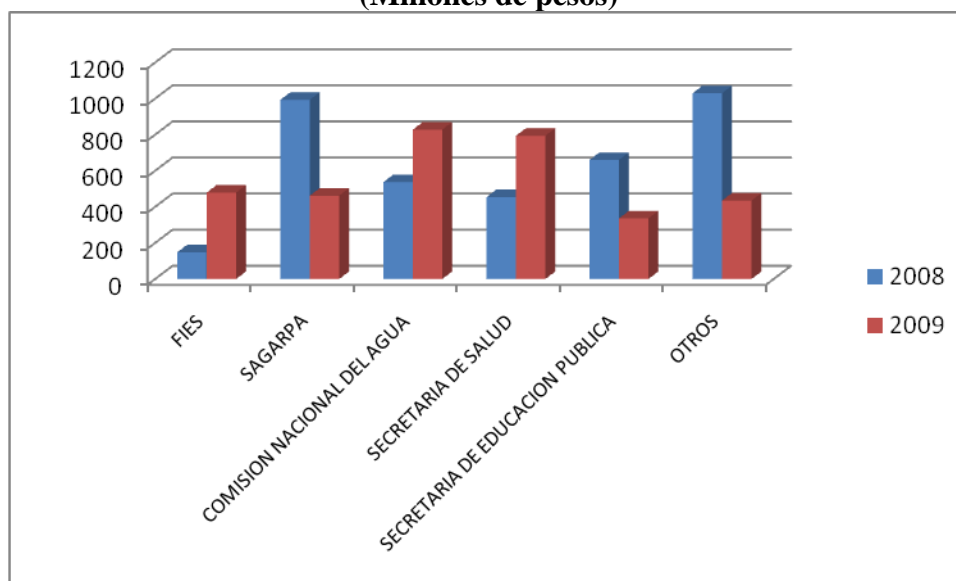
Figura 1.14
Ingresos por recursos federalizados por el Ramo 33
(Millones de pesos)



Fuente: Elaboración propia con datos del Gobierno del Estado de Sinaloa.

Por otros recursos federalizados, se obtuvieron al cuarto trimestre de 2009, un total de 3 mil 336 millones de pesos y respecto al 2008, significa una caída real de 15.7%, lo cual se explica principalmente por el incremento de 331 millones de pesos del FIES, 291 millones de pesos de la Comisión Nacional del Agua (CNA) y 341 millones de pesos de la SAGARPA, 324 millones de la Secretaría de Educación Pública y 594 millones de pesos en otras asignaciones.

Figura 1.15
Ingresos por recursos federalizados por otros conceptos
(Millones de pesos)



Fuente: Elaboración propia con datos del Gobierno del Estado de Sinaloa (2010)

1.4. Entorno de las organizaciones sinaloenses

Cereceres (2007, p.47) señala que al igual que en el resto de la Republica Mexicana las PyMES en el estado de Sinaloa, tienen una influencia muy significativa en la economía y en el empleo, además existen muy pocas empresas que hayan iniciado operaciones como pequeños negocios familiares; una de ellas es Coppel, una tienda departamental de las más importantes del país, fundada por el señor Enrique Coppel Tamayo, nacido en Culiacán, Sinaloa.

Actualmente las empresas sinaloenses presentan un exceso de obligaciones fiscales y cargas tributarias que varían del régimen fiscal en el cual tributan, tal es el caso de dos nuevos Impuestos que en este año entran en vigor denominados “*Impuesto Empresarial a Tasa Única*” (IETU), que inicia su vigencia el 01 de enero del 2008 y el “*Impuesto a los Depósitos en Efectivo*” (IDE), que inicia su vigencia el 01 de julio del 2008. Derivado a esto, las cargas tributarias que las autoridades fiscales exigen a los particulares no han permitido su desarrollo sustancial, por tal motivo es difícil tal acontecimiento. Bajo esta perspectiva es importante resaltar que las estrategias fiscales utilizadas han permitido a estas empresas mantenerse activas dentro del entorno.

Los Censos Económicos de INEGI 2004, señalan que las PyMES desempeñan un papel importante en el desarrollo económico de las naciones. En términos numéricos este segmento representa en promedio 95 por ciento del total de empresas en los países de la OCDE, mientras que en América Latina las cifras oscilan entre 95 y 99 por ciento, recalando que el segmento más importante es el de la micro empresa, en general, en los países de América Latina este tamaño representa entre 60 y 90 por ciento de todas las unidades económicas, Cereceres (2007, p.28). La misma autora señala en su obra, que en lo que respecta a la forma de clasificarlas, tanto los países avanzados como las economías en desarrollo manejan distintos criterios para clasificar a las empresas por estratos. Un elemento común es el número de trabajadores como indicador principal, pero a pesar de la heterogeneidad mundial para definir a las PyMES, existen criterios que permiten identificarlas; dichos criterios tienen que ver con el propósito para distinguir este tipo de unidades económicas; de ahí que organismos como la Unión Europea (UE) y la OCDE reconocen dos grandes vertientes que determinan los criterios de estratificación a utilizar, ya sean para fines legales y administrativos o para fines estadísticos.

En este sentido y con el objeto de clasificar los diferentes tamaños de las empresas en México, la Secretaria de Economía (SE) publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) con fecha 30 de junio de 2009, el decreto por el cual da a conocer con información más actualizada y con otros datos que anteriormente la misma Secretaria no consideraba.

El decreto anterior al más vigente publicado en el DOF con fecha 30 de marzo de 1999, solamente consideraba la categorización de acuerdo al número de trabajadores por sector, tal y como lo manifiesta el siguiente cuadro:

Tabla 1.3
Categorización de empresas DOF 30 de marzo 1999

T A M A Ñ O	CLASIFICACION POR NUMERO DE EMPLEADOS		
	S E C T O R		
	INDUSTRIA	COMERCIO	SERVICIOS
Microempresa	0-30	0-5	0-20
Pequeña empresa	31-100	6-20	21-50
Mediana empresa	101-500	21-100	51-100
Gran empresa	501 en adelante	101 en adelante	101 en adelante

Fuente: Elaboración propia con datos del DOF del 30 de marzo 1999

Derivado a lo anteriormente señalado diversos autores no coinciden con la información de la SE, al considerar que para clasificar a las empresas por su tamaño también deben tomar en cuenta sus ingresos o ventas anuales. En este sentido, en el año 2009 la misma dependencia publica una estratificación de las empresas en México, el cual ahora si considera el monto de ventas anuales como un factor determinante para ubicar a las micro pequeñas y medianas empresas.

A continuación, el siguiente cuadro muestra una clasificación distinta a la anterior, el cual permite analizar a la empresa considerando el sector, el número de trabajadores, así como el rango de monto de ventas anuales:

Tabla 1.4
Categorización de empresas DOF 30 de junio 2009

ESTRATIFICACION			
TAMAÑO	SECTOR	RANGO DE NUMERO DE TRABAJADORES	RANGO DE MONTO DE VENTAS ANUALES
Micro	Todas	Hasta 10	Hasta \$ 4'000,000.00
Pequeña	Comercio	Desde 11 hasta 30	Desde \$ 4'000,000.01 hasta \$ 100'000.00
	Industria y Servicios	Desde 11 hasta 50	Desde \$ 4'000,000.01 hasta \$ 100'000.00
Mediana	Comercio	Desde 31 hasta 100	Desde \$ 100'000.01 hasta \$ 250'000.00
	Servicios	Desde 51 hasta 100	Desde \$ 100'000.01 hasta \$ 250'000.00
	Industria	Desde 51 hasta 250	Desde \$ 100'000.01 hasta \$ 250'000.00

Fuente: Elaboración propia con datos del DOF del 30 de junio 2009

De acuerdo con esta información, las empresas deberán considerar los nuevos parámetros que la dependencia federal está valorando e identificar la clasificación de las empresas para efectos de los diversos apoyos que emite el Gobierno Federal a través de sus diversas Secretarías.

En otro orden de ideas, las causas o síntomas por las cuales los contribuyentes no utilizan las estrategias fiscales para minimizar su carga tributaria son principalmente el desconocimiento de las disposiciones fiscales por parte de su asesor fiscal, otra causa es que los empresarios no erogan una cantidad adicional al asesor por llevar a cabo una estrategia fiscal, al considerar que es parte del trabajo del asesor.

El origen de esta problemática radica principalmente en la falta de cultura de los empresarios, además consideran un aspecto conservador en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y no existen suficientes estrategias fiscales que permitan orientar al particular para tomar una buena decisión dentro de las diversas opciones que existen en materia tributaria.

En los últimos años la política de ingresos se ha fundamentado en la recaudación y en un endeudamiento prudente por parte del Gobierno Federal. El enfoque de la política de ingresos es una cuestión sumamente importante, si el Gobierno Federal decide imponer altas tasas de impuestos entonces el efecto directo será la caída en la actividad económica, por el contrario considera reducir los impuestos, a exentar de gravámenes a ciertas ramas de la industria como podría ser la de construcción o la industria automotriz, el efecto en el mediano plazo será un incremento en la actividad económica. Debemos considerar que la política fiscal debe regirse por un espíritu promotor del crecimiento, de la inversión y del bienestar social y no por un afán exclusivamente recaudatorio.

1.5. Organizaciones sinaloenses y estrategias fiscales

Las empresas sinaloenses que actualmente por desconocimiento no apliquen las diversas opciones y estrategias manifestadas en las disposiciones fiscales, provocan un desembolso económico considerable que dicho recurso podría ser utilizado por el contribuyente para sufragar compromisos indispensables del desarrollo normal de la empresa.

En este sentido, el STM ha sufrido cambios importantes en su estructura, pero insuficientes ya que solo son enmendaduras, que corrigen algo pero descomponen varias. Es muy conveniente que llegue la reforma fiscal integral, que permita la proporcionalidad y equidad. Para que el país esté en condiciones de estabilizar su sistema tributario mexicano, que no sea tan complejo y sus altas cargas impositivas disminuyan, ya que con ello propicia la evasión fiscal y frena el desarrollo económico del país. El Estado, necesita recursos para realizar sus funciones, y la solución de los diferentes momentos o periodos que a pasado como la colonización, la conquista, la revolución y la modernidad, en todas ellas se han establecido impuestos para adquirir fondos para sufragar las finanzas públicas y la estabilidad económica.

Dicho sistema ocasiona que el contribuyente, se encuentre inmerso en un estado de incertidumbre fiscal por la complejidad de las Leyes, ya que son auto aplicativas, pero cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, su criterio de interpretación quizás no sea coincidente, por la falta de claridad en la Leyes. Es necesario mencionar que lo citado anteriormente es otra de las causas que originan a los particulares no utilizar las estrategias fiscales.

1.6. Perspectivas y escenarios futuros de las organizaciones sinaloenses

La situación descrita puede llevar a los empresarios sinaloenses a desaprovechar las diversas opciones permitidas en las disposiciones fiscales vigentes, que impiden desarrollar estrategias que garanticen el éxito futuro de la empresa. Bajo esta perspectiva, el contribuyente pagará un Impuesto sobre la Renta considerable, el cual no permitirá cubrir ciertos compromisos ante proveedores y acreedores. En este sentido cabe destacar que una persona física con actividad empresarial y sujeta a Impuesto Sobre la Renta, al no utilizar las herramientas de las diversas estrategias que las mismas disposiciones fiscales enmarca, ya sea por desconocimiento o por falta de un asesor especialista en estrategias fiscales y con experiencia en la materia, son de gran cuantía y además tienen efectos económicos considerables en la liquidez del contribuyente.

Diep Diep (2001) afirma que el especialista en estrategias fiscales, efectuará un estudio previo de determinados hechos encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales vigentes con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal. Además su objetivo primordial será eficientar los recursos de la empresa al aplicar diversas opciones que la misma normatividad fiscal permite al contribuyente para abatir, disminuir o diferir el impuesto citado.

De persistir el problema por el hecho de no utilizar ciertas figuras jurídico fiscales las organizaciones sinaloenses continuaran pagando una carga tributaria muy alta y esto repercute en la liquidez de la empresa. Cabe destacar que las organizaciones sinaloenses tienen que valorar el riesgo que asumen, el cual una inadecuada estrategia puede originar delitos en materia fiscal, tales como la evasión, elusión y en un momento dado hasta la defraudación fiscal, todo ello consignado en el CFF.

Los escenarios futuros no son nada halagadores, ya que el actual gobierno federal, ante la disminución de los ingresos petroleros pretende hachar mano de los impuestos, por tal motivo la sociedad Mexicana rechaza rotundamente el incremento de los actuales impuestos, así como la nula aprobación de nuevos tributos.

1.7. Alternativas provisionales de solución a problemas fiscales de organizaciones Sinaloenses

Algunas alternativas provisionales que dan solución a la problemática que actualmente enfrentan las organizaciones sinaloenses son similares a las de otras entidades federativas del país, derivado a que son los impuestos de carácter federal los que mayor impacto tienen en la economía de las organizaciones. En este sentido, Moran Mendoza (2005, pp.29-30) señala algunas figuras jurídicas que se pueden considerar al diseñar la planeación fiscal son las siguientes:

1.- Personas físicas:

a) Con actividad empresarial;

b) Pequeño contribuyente;

c) Copropiedad;

d) Actividad profesional

e) Arrendamiento

2.- Persona moral:

a) Régimen general y

b) Régimen simplificado: sociedad mercantil, sociedad civil, asociación civil, asociación en participación y fideicomiso.

El régimen fiscal que el contribuyente elige será como un traje a la medida de acuerdo con diversas características que al momento de su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) ante el SAT considerará. Una de las características es su actividad, la figura jurídica es persona física o persona moral, el monto de sus ingresos promedio anual que percibirá así como la facturación o no de los ingresos a obtener. Para efectos de elegir el mejor régimen fiscal que más convenga al contribuyente deberá estar muy bien asesorado desde su inicio. Las diversas alternativas que las medianas empresas comerciales sinaloenses actualmente están utilizando les han permitido obtener beneficios, principalmente en lo que respecta a su liquidez.

1.8. Formulación de problema de investigación

De acuerdo con Rodríguez Peñuelas (2003a) el problema de investigación, es el inicio o detonador de toda indagación; es lo que desencadena el quehacer científico. Es, al mismo tiempo, su norte y su guía. No hay investigación científica sin problema de investigación. El problema es una dificultad, es lo que se quiere averiguar, explicar o resolver.

Plantear el problema no es sino afinar y estructurar más formalmente la idea de investigación. El paso de la idea al planteamiento del problema en ocasiones puede ser inmediato, casi automático, o bien llevar una considerable cantidad de tiempo; ello depende de cuan familiarizado esté el investigador con el tema a tratar, la complejidad misma de la idea, la existencia de estudios antecedentes, el empeño del investigador, el enfoque elegido y sus habilidades personales, además, un problema correctamente planteado esta parcialmente resuelto; a mayor claridad corresponden más posibilidades de obtener una solución satisfactoria, el investigador debe ser capaz de concebir el problema y verbalizarlo, (Hernández *et al*, 2007, p.8).

Bajo esta perspectiva y dadas las grandes expectativas la interrogante central que orienta nuestro trabajo y que buscamos respuesta en la presente investigación es:

¿Cuáles son las estrategias fiscales que han utilizado las medianas empresas comerciales sinaloenses como factor de desarrollo para disminuir su carga tributaria, sus beneficios, obstáculos para su acceso, así como los riesgos y las implicaciones para su aplicación?

Con el objeto de sistematizar nuestro trabajo, de la pregunta planteada anteriormente, se han derivado otras interrogantes, que contienen las variables más relevantes de dicho problema y que además formaron parte de nuestros instrumentos de acopio de información.

Méndez (1999, p.67) señala que cada pregunta formulada debe de contener en su contenido *variables* del problema planteado, con lo cual se orienta la formulación de objetivos de investigación. Esto, menciona que se denomina *sistematización del problema*. En este sentido, la sistematización del problema se formula a través de las siguientes preguntas:

- 1.- ¿Cuáles son los principales problemas fiscales que afectan actualmente a las empresas sinaloenses?
- 2.- ¿Qué estrategias fiscales han utilizado las empresas para minimizar su carga tributaria?
- 3.- ¿Cuál es la estrategia fiscal más representativa aplicada en la empresa y cuáles son sus características?
- 4.- ¿Cómo ha sido el proceso de implementación de estrategias fiscales en la empresa comercial sinaloense?
- 5.- ¿Cuáles son los principales obstáculos y riesgos identificados para la implementación de las estrategias fiscales?
- 6.- ¿Qué resultados han obtenido las medianas empresas comerciales sinaloenses al implementar estrategias fiscales?

1.9. Delimitación de la investigación

Una de las fallas más comunes en la investigación consiste en la ausencia de delimitación del tema, delimitar el tema quiere decir poner límite a la investigación y especificar el alcance de esos límites. Al delimitar, se aclara si el tema de investigación será exploratorio, descriptivo, experimental o estudio de caso, esta aclaración sobre el tipo de estudio permite tener una visión general sobre la validez y el grado de confianza que puede tener como resultado. Esto supone determinar el alcance y los límites del tema a investigar²¹

Esta investigación será realizada mediante la modalidad de un estudio de caso y se llevará a cabo en una empresa sinaloense que cumple con los requisitos que son objeto de nuestra investigación y que además permitan dar respuesta a la interrogante central, así como a los objetivos particulares de esta investigación y el periodo de tiempo que abarcará la presente investigación es del año 2005 al 2010.

1.10. Objetivos

Méndez (1999) señala que los objetivos de la investigación del proceso científico, formulado a partir del planteamiento del problema, orientan a la búsqueda de respuestas de la situación descrita, objeto de la investigación. Por ello, señala el autor que es de mucha ayuda responder a la pregunta: ¿Para qué y qué busco con la investigación propuesta? Dar respuesta a este interrogante permite delimitar el marco de estudio y sus alcances.

Por lo que respecta a Schmelkes (2001) menciona que el objetivo viene directamente de la definición del problema y que el problema es el “que” de su estudio, mientras que el objetivo constituye el “que se va a ofrecer”, así que el objetivo es el producto de la investigación, es lo que se va a lograr cuando termine la investigación. También señala la investigadora que hay que tener mucho cuidado de no ir más allá del final del trabajo porque muchas personas plantean objetivos al aplicar los posibles resultados de la investigación. No se sabe cuándo, ni como, se aplicarán los resultados, pues el investigador investiga.

²¹ <http://www.monografias.com/trabajos15/invest-cientifica/invest-cientifica.shtml>, consultado el 16 de junio del 2010. Es un instrumento indispensable en metodología de la investigación científica, el cual proporciona herramientas interesantes de aplicación.

Hernández, Fernández y Baptista (2004) sostienen que los objetivos de la investigación tienen la finalidad de señalar a lo que se aspira en la investigación y deben expresarse con claridad, pues son guías del estudio.

Una vez analizados los conceptos básicos de los objetivos, su importancia y su finalidad, por algunos autores es importante culminar manifestando que el objetivo general que se logro alcanzar con la presente investigación de las estrategias fiscales para el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense es:

Analizar las estrategias fiscales aplicadas por las Organizaciones Sinaloenses como una herramienta para disminuir la carga tributaria, así como los requisitos para su aplicación, los beneficios obtenidos, los riesgos que implican, la importancia del conocimiento de ciertas figuras jurídico-fiscales y el impacto en el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense.

Derivado a lo anterior, son presentados los objetivos específicos que dan sustento a la presente investigación:

- 1.- Identificar y describir los principales problemas fiscales que afectan a las medianas empresas comerciales sinaloenses.
- 2.- Enunciar y analizar las estrategias fiscales utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses que han permitido la disminución de la carga tributaria, así como describir el proceso de su implementación y los requisitos para su aplicación.
- 3.- Especificar los obstáculos y riesgos que la mediana empresa comercial sinaloense enfrenta al implementar estrategias fiscales.
- 4.- Identificar los beneficios obtenidos por la utilización de estrategias fiscales y señalar de que manera han sido aplicados para el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense.
- 5.- Proponer alternativas de solución que pudieran ser implementadas por las empresas comerciales sinaloenses para lograr una adecuada estrategia fiscal.

1.11. Hipótesis

La hipótesis son los supuestos que nos hemos planteado probar, indican lo que esperamos encontrar al dar respuesta a la interrogante central. En este sentido Bernal Torres (2010, p.143), señala que la hipótesis es una suposición o solución anticipada al problema objeto de la investigación y, por tanto, la tarea del investigador debe orientarse a probar tal suposición o hipótesis. Aceptar una hipótesis como cierta no implica concluir respecto de la veracidad de los resultados obtenidos, sino que solo se aporta evidencia en su favor.

Bajo esta perspectiva, podemos afirmar que la hipótesis no representa a lo que debemos llegar, sino a lo que se espera llegar. Para el presente trabajo de investigación, la hipótesis es la siguiente:

La implementación de estrategias a través de figuras jurídicas y fiscales por parte de las medianas empresas comerciales Sinaloenses, les han permitido obtener beneficios económicos, así como la valoración e implicaciones de riesgos y obstáculos por la política fiscal del Gobierno Federal.

1.12. Justificación

Esta investigación es llevada a cabo porque es de interés general para las organizaciones sinaloenses, el cual existe inquietud para conocer las diversas estrategias que en los últimos años han utilizado para minimizar la carga tributaria. Sánchez Miranda (2008, p. 94) afirma que hoy en día las obligaciones fiscales para los contribuyentes ya no deben tratarse como un tema secundario, debe formar parte de la gran estrategia de toda la empresa, siendo preciso buscar los mejores caminos alternos de cómo pagar los impuestos para cada caso en concreto, es decir, confeccionar trajes a la medida para cada tipo de empresa o empresario.

Bajo este contexto, es de gran importancia que los empresarios utilicen las herramientas fiscales necesarias que les permitan minimizar su carga tributaria. Conocedores de la gran diversidad de obligaciones fiscales que actualmente los contribuyentes tienen que cumplir ante las autoridades fiscales, existen también opciones que son importantes analizar para elegir la mejor de ellas. El objetivo es configurar la estructura fiscal de una empresa que pueda ayudar a resolver un problema explotando los conocimientos y la capacidad creativa. Además los resultados de la presente investigación serán una o varias respuestas a problemas económicos que actualmente las empresas lo están viviendo. Las fases de esta etapa son plantear alternativas, fundamentarlas en derecho, ver la viabilidad de cada alternativa, evaluación de riesgos y además cuantificar el costo- beneficio para la empresa.

El presente tema de investigación tiene una aplicación práctica y concreta para mostrar los resultados, además permitirá contrastar la forma en cómo diversas teorías abordan la realidad en la mediana empresa comercial sinaloense y explicara la validez por la aplicación de la metodología a utilizar.

Los resultados de la investigación permitirán que los contribuyentes apliquen las diversas opciones que existen en la legislación fiscal, el cual permitirá un ahorro fiscal-financiero en las empresas. También es importante señalar que estos resultados obtenidos, serán de gran valor para los futuros investigadores interesados en este tema trascendental y que sirva de apoyo en algunas asignaturas que actualmente oferta la Facultad de Contaduría y Administración de nuestra Universidad Autónoma de Sinaloa, en la carrera de Contador Público, tales como: Contribuciones I, II y III, Taller fiscal, Temas fiscales selectos y Taller de planeación fiscal. Es esta última materia donde se concentra la mayor parte del resultado de la presente investigación para su análisis el cual aportara y enriquecerá su contenido temático. La aportación a los planes y programas de estudios por lo que respecta al posgrado, de igual manera contribuirá con resultados, principalmente a la Maestría en Impuestos, así como a las próximas generaciones del Doctorado en Estudios Fiscales que actualmente oferta nuestra Facultad.

1.13. Limitaciones de estudio

Es pertinente dar al problema de investigación una formulación lógica, adecuada para precisar sus límites de estudio, así como su alcance. En este sentido, es necesario precisar diversos factores, tales como, la viabilidad, lugar o espacio donde se llevó a cabo la investigación, el tiempo asignado para la cobertura del estudio y el financiamiento en caso necesario.

Respecto a la viabilidad, es importante precisar que las fuentes de datos para el desarrollo del presente estudio es la escasa bibliografía que existe referente al tema central de investigación

aquí en la localidad, por lo que es indispensable visitar bibliotecas especializadas, las cuales se encuentran en la ciudad de México, Guadalajara Jalisco, así como en Monterrey Nuevo León, estas son de grado primario y secundario. Por lo que respecta a la búsqueda en base de datos por el internet es otra herramienta indispensable y muy valiosa que constantemente será utilizada. El lugar o espacio a desarrollar en la presente investigación es en el Estado de Sinaloa y el tiempo asignado para la cobertura del estudio a disponer es por el año de 2005 a 2010.

Consideramos que esta investigación será útil para aquellos investigadores interesados en el tema de las estrategias fiscales, así como los profesionistas especializados en el área fiscal que aplican las diversas herramientas y figuras jurídicas fiscales cuyo objetivo es la disminución de la carga tributaria dentro del marco legal. Como resultado de este esfuerzo ayudara a consolidar algunas líneas generales de aplicación del conocimiento (LGAC) del Cuerpo Académico Consolidado (CAC) en el cual participo como colaborador denominado: “Desarrollo de las organizaciones” de la Facultad de Contaduría y Administración (FCA) de la Universidad Autónoma de Sinaloa (UAS).

Las limitaciones que durante la presente investigación se enfrentaron es la negativa del acceso a la información por las medianas empresas comerciales sinaloenses que permitan obtener la evidencia clara y objetiva de las estrategias fiscales que actualmente están utilizando y que como resultado de ellas minimizan su carga tributaria dentro del marco legal.

El financiamiento para llevar a cabo la presente investigación será sufragado en parte de la beca otorgada por CONACYT y el resto por un servidor, el cual contempla visitas a despachos, además empresas comerciales sinaloenses que actualmente utilizan diversas estrategias fiscales y también algunas visitas a directivos externos, tales como cámaras empresarial, colegios o asociaciones de contadores públicos. Así como la obtención de bibliografía necesaria que permita abordar el tema central de la presente investigación.

CAPITULO II

ELEMENTOS TEORICOS Y CONCEPTUALES EN EL

ESTUDIO DE LAS ESTRATEGIAS FISCALES Y SU IMPACTO

EN LA MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE

Introducción

En este Capítulo de la investigación se presenta el marco teórico y conceptual en el estudio de las estrategias fiscales y su impacto en el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense. Podemos decir que el complejo estudio de las disposiciones fiscales amerita realmente su análisis, iniciando con los antecedentes investigativos en los cuales son abordados estudios realizados por investigadores de gran prestigio que nos permiten definir conceptos esenciales del tema central a investigar. Dichas aportaciones son con base en casos reales y concretos que en su momento fueron estudiados, utilizando rigor metodológico.

Méndez (1999, p.98) define al *marco teórico* como la descripción de los elementos teóricos planteados por uno o por diferentes autores y que permiten al investigador fundamentar su proceso de conocimiento y que además tiene dos aspectos diferentes. Por una parte, permite ubicar el tema objeto de investigación dentro del conjunto de teorías existentes con el propósito de precisar en cual corriente de pensamiento se inscribe y en qué medida significa algo nuevo o complementario. Además, señala que es una descripción detallada de cada uno de los elementos de la teoría que serán directamente utilizadas en el desarrollo de la investigación.

En la primera parte del capítulo son analizados algunos conceptos básicos sobre la teoría de las organizaciones, así como el desarrollo organizacional, ya que el estudio es referente a organizaciones sinaloenses. Posteriormente es llevado a cabo un estudio sobre la actividad financiera del Estado, el estudio de los impuestos, así como su historia y la política fiscal de México. Esto, con la finalidad de ubicarnos en la situación actual que las organizaciones mexicanas se encuentran.

Posteriormente analizamos a las estrategias fiscales, sus antecedentes históricos, así como los antecedentes investigativos en el estudio de las estrategias fiscales. Posteriormente las ventajas, desventajas, su objetivo, la importancia, así como las fases y el diseño de implementación de una estrategia fiscal exitosa.

También son presentados los hallazgos y conceptos de las estrategias fiscales para posteriormente realizar un estudio referente a la interpretación jurídica fiscal. Este tema llama la atención porque para efectos de llevar a cabo una estrategia fiscal exitosa se requiere la correcta interpretación jurídica, para ello son analizadas diversas escuelas de interpretación, tipos, fuentes, métodos y técnicas, así como la interpretación conforme a la legislación fiscal mexicana. Las economías de opción es otra forma por la cual algunos autores nacionales y extranjeros en los últimos años utilizan este término como sinónimo de estrategia fiscal que es abordado en este capítulo.

Por último, son analizadas las implicaciones y riesgos que las organizaciones sinaloenses pueden incurrir en el hecho de no sustentar legalmente o fiscalmente alguna figura fiscal como herramienta o estrategia para disminuir la carga tributaria. Es analizado un tema referente a los delitos y las infracciones en materia fiscal, temas que son importantes, ya que la organización sinaloense en caso de incurrir en algunos de los supuestos señalados o tipificados en los ordenamientos fiscales vigentes, tales como la evasión fiscal, defraudación fiscal, simulación fiscal, entre otros, traen consigo un verdadero problema.

2.1. Teoría de las organizaciones.

Para efectos de llevar a cabo el estudio de las organizaciones, es necesario efectuar un estudio de las teorías de las organizaciones. En este sentido, Daft (2005) señala que los elementos clave de una organización no son un edificio o un conjunto de políticas y procedimientos; las organizaciones están formadas por personas y las relaciones que tienen unas con otras, una organización existe cuando la gente interactúa para desempeñar funciones esenciales que la ayude para alcanzar metas. Recientes tendencias en la administración reconocen la importancia de los recursos humanos; en su mayor parte, los nuevos enfoques están diseñados para delegar facultades de decisión a los empleados y les ofrecen mayores oportunidades de aprender y contribuir a la organización mientras trabajan en el logro de metas comunes (p.11).

El mismo autor manifiesta que algunas organizaciones son grandes corporaciones multinacionales, otras son pequeñas propiedades de tipo familiar, algunas producen manufacturas y otras proveen servicios. Cuando las organizaciones crecen y se vuelven mas complejas, estas necesitan más sistemas y procedimientos complejos para guiar y controlar la organización. Infortunadamente estas características también pueden causar problemas de ineficiencia, rigidez y lenta respuesta (p.319).

La escuela teoría de la organización, o también llamada teoría Behaviorista de la Administración o teoría del comportamiento humano en la organización, comienza a desarrollarse al finalizar la segunda guerra mundial y se prolonga hasta la década del sesenta, (1946-1960). Esta corriente de pensamiento nació en Estados Unidos, siendo como principales exponentes Herbert Simon, Chester Bernard, Richard Cyret, James March, David Miller y Martin Starr. Los métodos que utilizan estos hombres son de carácter sociológico y científico, podemos decir que los trabajos sobre influencia, área de aceptación y equilibrio organizacional sirvieron a Simon como base para continuar su desarrollo técnico. Esta escuela integra los dos aspectos de la organización: formal e informal, reconoce y analiza la conducta de hombre y su comportamiento dentro de la organización, la relación bivalente que hay entre los hombres que componen la organización y la organización misma, reemplaza la concepción de “hombre económico” de la escuela clásica por el de “hombre administrativo” y analiza el comportamiento de este.

Bajo esta perspectiva, Contreras (2007) manifiesta que respecto a la teoría de las organizaciones, estas se encuentran integradas por recursos humanos y no humanos (físicos, materiales, financieros, etc.) y la vida de las personas depende de las organizaciones y las organizaciones dependen del trabajo de las personas. Algunas organizaciones tienen como propósito el lucro y otras no. Además, el mismo autor afirma que la teoría de las organizaciones es el campo del conocimiento humano que se ocupa del estudio de las organizaciones en general y que la sociedad se integra por organizaciones, que para permanecer en el entorno se requiere de la producción o prestación de un servicio debida y sistemáticamente planeado, organizado, dirigido y controlado.

En este sentido, Daft (2005, p.24) coincide con Contreras al afirmar que la teoría de la organización no es una colección de datos; es una forma de pensar acerca de las organizaciones con más precisión y profundidad de lo que se podría hacer de otra manera. La forma de ver y pensar sobre las organizaciones se basa en patrones y regularidades en el diseño y en el comportamiento organizacional. Los académicos de las organizaciones buscan estas regularidades, las definen, las miden y las ponen a disposición del resto de nosotros, cabe

destacar que el diseño de la organización y las prácticas de los administradores varían con el tiempo en respuesta a los cambios de una más grande sociedad.

Es pertinente mencionar que además de lo señalado por los autores anteriores, Hall (1980) manifiesta que la teoría de la organización es un conjunto amplio de conocimientos con enfoques multidisciplinarios, donde cada disciplina ha generado preguntas, hipótesis, metodología y conclusiones que corresponden a sus visiones particulares del mundo. En este sentido la teoría de la organización es una ciencia cuya preocupación central es obtener una explicación comprensiva de la organización como objeto de estudio. La teoría de la organización proporciona marcos conceptuales e instrumentales para el análisis y diseño de las organizaciones. En esta concepción, la teoría de la organización es una disciplina social que pretende dar una explicación en el plano de la construcción conceptual de los principios estructurales que asume la acción colectiva instituida, destacando, entre otros, la conformación de las estructuras formales e informales, interacción en contextos dinámicos, nivel de complejidad y sus consecuencias tanto en el comportamiento humano como en diferentes ámbitos de la vida social.

En este contexto, la teoría del cambio organizacional Kast y Rosenzweig (2000), afirman que requiere atención explícita a los problemas y oportunidades y es facilitado por un proceso de renovación integrado que es también a la luz de la experiencia. Conforme una empresa inicia su proceso de desarrollo, de igual manera inicia su proceso de cambio organizacional, el cual es generalmente estimulado por alteraciones en su medio ambiente, que incluye factores tecnológicos, económicos, legales, políticos, demográficos y culturales. Así, los objetivos del cambio organizacional tienen relación con la supervivencia, rentabilidad, participación en el mercado, servicio a clientes y crecimiento. Por su parte Rodríguez Peñuelas (2004, p.248), define al cambio organizacional como aquellas modificaciones que se han operado al interior de una organización.

Es importante precisar que el estudio de las organizaciones es algo muy complejo a consecuencia de los grandes cambios que en los últimos años han sucedido. Nada está estático, todo está en movimiento, todo es cambiante, así como las teorías dentro de las organizaciones, sus propietarios tienen que estar alertas ante cualquier cambio dentro del contexto globalizado.

2.2. Desarrollo organizacional

Desde el punto de vista de Chiavenatto (2007), manifiesta que el desarrollo organizacional es un proceso planificado de modificaciones culturales y estructurales, que visualiza la institucionalización de una serie de tecnologías sociales, de tal manera que la organización quede habilitada para diagnosticar, planificar e implementar esas modificaciones con asistencia de un consultor. Es un esfuerzo educacional muy complejo, destinado a cambiar las actitudes, valores, los comportamientos y la estructura de la organización, de modo que esta pueda adaptarse mejor a las nuevas coyunturas, mercados, tecnologías, problemas y desafíos que surgen constantemente. El mismo autor señala que el desarrollo organizacional tiene su origen en 1962 a partir de ideas sobre el Hombre, Organización y Ambiente. Esta, no es una teoría administrativa, es un movimiento que aplica las ciencias del comportamiento a la administración. (Teoría del comportamiento organizacional dirigido al enfoque sistémico).

Pariente (1998) señala que el desarrollo organizacional es una disciplina de reciente creación, por lo que se presenta en ella el fenómeno, poco frecuente en las ciencias sociales, de que la mayoría de los autores coinciden en términos generales en su definición. Así, Bennis, citado por Pariente lo define como una respuesta al cambio, una compleja estrategia educativa cuya finalidad es cambiar las creencias, actitudes, valores y estructura de las organizaciones, en tal forma que estas puedan adaptarse mejor a nuevas tendencias, mercados retos así, como al ritmo vertiginoso del cambio mismo. Bajo esta premisa Huse, también citado por Pariente (1998), define al desarrollo organizacional como una disciplina de reciente aparición dirigida hacia el uso del conocimiento de las ciencias de la conducta, con objeto ayudar a organizaciones a ajustarse más rápidamente al cambio.

Ante esta situación, podemos resumir que el desarrollo organizacional, es una estrategia educacional compleja que va dirigida a toda la organización y administrada desde la alta gerencia y que sus objetivos son los de aumentar la efectividad y el bienestar de los miembros de la organización, además, estas intervenciones se dan en los procesos de la organización usando básicamente el conocimiento de las ciencias del comportamiento.

Las organizaciones jóvenes y pequeñas pueden funcionar con un diseño organizacional relativamente simple e indiferenciado pero cuando se desarrollan y alcanzan un nivel de complejidad determinado se hacen inmanejables con esa escasa complejidad de diseño. El proceso de diseño organizacional corresponde a una manera de orientar la adecuación de la organización con su entorno y con sus propios procesos de crecimiento.

La división del trabajo en actividades y subactividades elementales reconoce dimensiones críticas tales como: funciones, cumplimiento de aquellas funciones necesarias para la consecución de la misión planteada por la organización (funciones de apoyo y funciones de operación); productos; mercado, etc. En la medida que las organizaciones crecen, desarrollan roles más especializado y se definen departamentos formados también por el criterio de especialización

La decisión de estructurar una organización según sus unidades estratégicas de negocios, debe basarse en un análisis cuidadoso del medio externo, en un escrutinio de las fortalezas y debilidades internas y en la definición de la misión del negocio. De esta manera se produce indefectiblemente la segmentación de las actividades de la organización, según los criterios que se consideren relevantes. Una consecuencia necesaria de la segmentación es la especialización de las actividades de acuerdo a las dimensiones y criterios usados para segmentar. En términos generales, la especialización está referida a las tareas que deben ser llevadas a cabo en la ejecución de un trabajo dado. Los miembros de las diferentes unidades se transforman en especialistas. Esto implica que adquieren una mirada particular, que les permite visualizar los problemas de una manera compartida con otros miembros de su misma especialidad.

Las organizaciones enfrentadas a entornos más inciertos requieren de una mayor diferenciación interna entre subsistemas, que organizaciones ubicadas en ambientes externos más estables. A mayor diferenciación se requiere mayor coordinación la cual a su vez ésta se hace más difícil a medida que crece la diferenciación. En la integración, con este concepto se representa el nivel de coordinación alcanzado entre los subsistemas de una organización. Para Galbraith, entre los

mecanismos utilizados para lograr integración mediante relaciones laterales afectivas están los siguientes:

Reglas y procedimientos: las actividades requeridas se especifican claramente. Las personas de las distintas unidades saben que cuando ciertas situaciones se producen, hay que seguir reglas específicas.

Jerarquía: cuando las reglas y procedimientos son inadecuados, los problemas de coordinación son elevados al superior común.

Planificación: metas y objetivos son puestos para que todo el personal se dirija en la misma dirección. Contacto directo entre ejecutivos: los ejecutivos de unidades separadas trabajan directamente para coordinar actividades.

Roles de enlace: se asignan a ciertas personas para conseguir la comunicación y la coordinación entre unidades.

Fuerzas de tareas: la gente de diferentes unidades es ubicada en una fuerza de tarea para coordinar actividades para un periodo de tiempo específico.

Equipos de trabajo: son semejantes a las fuerzas de tarea, pero son más permanentes y tienen mayor autoridad en la toma de decisiones.

Organizaciones matriciales: se promueve una coordinación más permanente entre unidades mediante la forma matriarcal de departamentalización.

Mientras mayor sea la necesidad y la dificultad de lograr la integración entre subsistemas altamente diferenciados, más necesario será favorecer mecanismos de relaciones laterales, tales como fuerzas de tarea, equipos de trabajo y matriciales, y menos del tipo de reglas, procedimientos y jerarquía.²²

2.3. La actividad financiera del Estado

Como toda empresa, el Estado requiere de la realización de diversas actividades para cumplir con sus finalidades. De acuerdo con su estructura a través del Poder Ejecutivo desarrolla complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales²³. Para lograr lo anteriormente señalado el Gobierno Federal ha implementado diversas acciones para recaudar ingresos que sean suficientes para unas finanzas estables. Existen otros factores externos que de una manera u otra afectan a la

²²Obtenida de <http://www.mitecnologico.com/Main/ProcesoParaDise%floOrganizacional>, el día 09 de septiembre del 2010.

²³ Se refiere a la actividad financiera del Estado que cubre diversos aspectos, tales como: económico, político, jurídico y sociológico. Para mayor profundidad al respecto Sánchez Gómez (1999, p.6) hace interesantes comentarios al respecto.

estabilidad económica del país sobre todo con los países que México tiene relaciones comerciales.

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el Estado requiere de recursos. En la actual economía de los Estados tales medios provienen de una fuente: se obtienen de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad de imperio del Estado. El Estado realiza una serie de actos que en conjunto se denominan “actividad financiera” la cual consta de tres pasos fundamentales que se traducen en la liquidación y recaudación de los tributos (obtención de los ingresos), administración del patrimonio y distribución de las sumas recaudadas (Quintana y Rojas, 1999, pp.28-29).

En este sentido, De La Garza, citado por Sánchez Gómez (2009, p.5), señala que la actividad financiera del Estado cuenta con tres momentos fundamentales, que son: a) El de obtención de ingresos, los cuales pueden influir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos o la contratación de empréstitos y la emisión de bonos; b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y diversas actividades que el Estado realiza.

Ambos autores coinciden al manifestar los momentos fundamentales y básicos que la actividad financiera requiere para que el Estado pueda cumplir con su misión encomendada. Bajo esta perspectiva, Quintana y Rojas (1999, p.29), manifiestan que la actividad financiera se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en si misma, es decir, que el establecimiento de tal política no se encamina directamente a la satisfacción de una necesidad sino al cumplimiento de una función instrumental, de capital importancia, cuyo eficaz desenvolvimiento, es condición indispensable para el desarrollo de las demás actividades estatales.

En este contexto, Sánchez Gómez (2009, p.6), señala que la actividad financiera del Estado, cuenta con cuatro aspectos que son fundamentales en su conformación y de los cuales se nutre para lograr sus objetivos y alcanzar su finalidad, ellos son:

I. El económico

II. El político

III. El jurídico y

IV. El sociológico.

En este sentido resulta interesante el estudio de la actividad financiera del Estado, el cual nos permite analizar de qué manera el Estado, para cumplir con sus objetivos, busca la manera por la cual se tiene que hacer de recursos para satisfacer las necesidades mínimas de la sociedad. Ante

esto, se enfrenta a un gran número de obstáculos que en ocasiones no le permiten lograr su objetivo.

2.4. Teoría del sistema tributario mexicano

Para referirnos al complejo sistema tributario mexicano (STM) algunos autores lo describen como un gran número de disposiciones cambiantes en su momento que de acuerdo a su política fiscal el Gobierno Federal ha implementado. Efectivamente, cada seis años existen cambios drásticos en el STM, el actual no es la excepción, ya que desde su primer año implementó diversas medidas de política fiscal, esto resultaba evidente ya que por primera vez en la historia de México la fuerza de la izquierda toma las riendas de país, con una democracia incierta hasta cierto punto.

El STM en los últimos años ha sufrido cambios importantes en su estructura, así como en la cultura de la sociedad, ya que es la misma sociedad, la que realmente se encuentra afectada y de una manera u otra el Gobierno Federal implementará medidas para poder llevar a cabo la estabilidad de la sociedad, que reclama justicia por una infinidad de necesidades y exigencias a las que tienen derecho. Para lograr esto sabemos que no es nada fácil ya que esto depende del presupuesto que está asignado a tal entidad federativa y la gran diversidad de pensamientos dispersos de los propios diputados que nos representan en el congreso de la unión.

Bajo esta perspectiva, el STM, es un conjunto de regímenes bastante complejo, por la gran diversidad de leyes fiscales existentes. Las cuales tienen su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Dichas leyes cada día son más complejas lo que conlleva a la diversidad de criterios de interpretación reflejando con ello su ambigüedad y contradicciones. Siendo en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM donde se establece la obligación de todos los mexicanos a contribuir en el gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que las leyes específicas dispongan.

En este sentido, el STM, ha sufrido cambios importantes en su estructura, pero insuficientes ya que solo son enmiendas, que corrigen algo pero descomponen varias. Es muy conveniente que llegue la reforma fiscal integral, que permita la proporcionalidad y equidad. Para que el país esté en condiciones de estabilizar su sistema tributario mexicano, que no sea tan complejo y sus altas cargas impositivas disminuyan, ya que con ello propicia la evasión fiscal y frena el desarrollo económico del país.

El Estado, necesita recursos para realizar sus funciones, y la solución de los diferentes momentos o periodos que ha pasado como la colonización, la conquista, la revolución y la modernidad, en todas ellas se han establecido impuestos para adquirir fondos para sufragar las finanzas públicas y la estabilidad económica.

Los gobiernos tienen la posibilidad de llevar a cabo transferencias, aprovechándose de recursos materiales, humanos y financieros. Derivado de lo anterior Bettinger (2002, p.29) cita que es común la transferencia de recursos financieros y materiales, que se presenta con frecuencia a la sociedad, en este sentido los gobiernos al representar a la comunidad en conjunto, pueden

requerir que los miembros de ésta contribuyan a respaldar las funciones gubernamentales mediante el pago de gravámenes. En cierto sentido, estos representan los cargos pagados por la comunidad para que el gobierno cubra los costos de los bienes colectivos. Pero desde el punto de vista del individuo, son muy distintos estos cargos, en tanto que él no tiene elección en cuanto a su pago, si de acuerdo que la ley, es responsable de ellos y el pago de los impuestos no le permite obtener más servicios gubernamentales que los que obtendría de otra manera. En general los impuestos cumplen ambas funciones en un sistema de ingresos: proporcionan fondos y reducen el consumo privado, así como el gasto en inversión. Debido a las limitaciones de otros métodos de financiamiento, la tributación es el método normal para tales propósitos.²⁴

El STM a través de la historia ha sufrido innumerables cambios que de acuerdo a los distintos acontecimientos tales como: la colonización, la conquista, la revolución y la modernidad. En cada una de las etapas este sistema ha jugado un papel importante ya que en él han recaído las finanzas públicas, así como la estabilidad económica y fuero creando impuestos nuevos que le permitieran cubrir sus necesidades más apremiantes.

Han existido muchos impuestos a través de la historia en México, pero no todos han cumplido los principios jurídicos constitucionales, así como los elementos esenciales tales como: sujeto, objeto, base gravable, tasa o tarifa. Algunos impuestos los han creado a la ligera con una serie de errores, lagunas y vacíos jurídicos que crean incertidumbre al contribuyente. Nuestro STM siempre ha sido muy criticado por los estudiosos de la materia fiscal, por su complejidad, así como por los constantes cambios a las disposiciones fiscales que en muchas ocasiones dejan al particular en un estado de indefensión.

2.5. Política fiscal en México

La política fiscal que actualmente el Gobierno Federal lleva acabo comprende el uso deliberado de impuestos, gasto público y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica.²⁵ Esta política fiscal se integra principalmente por tres conceptos básicos que son: política de ingresos, política de gasto y técnica fiscal. La política de ingresos tiene que ver con la forma en que el gobierno federal financia el gasto público, y para ello tiene tres formas de hacerse llegar de recursos a través de: recaudación de impuestos, endeudamiento interno o externo y emisión de papel moneda (Araujo, 2005, p.57).

Pérez de Ayala, citado por Faya (1999, p.139), afirma que, la única razón que explica la existencia como presupuesto de una obligación tributaria, de hechos aparentemente indiferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación de impuesto, según la unidad económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por eso, según dicho autor, se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto.

²⁴ La política fiscal en México depende en gran medida a los distintos tipos de regímenes fiscales que son aplicables a cada contribuyente de acuerdo a sus características (actividad, ingresos, etc.).

²⁵ Los instrumentos de la política fiscal son el gasto del gobierno y los impuestos que recauda.

Faya (1999, p.324), señala que lo fundamental radica en la idea de que toda “política fiscal” no debe enmarcarse o derivar de una concepción neutral de la Hacienda Pública; pues ello significaría contemplar la política de ingresos y de gastos públicos puesta al servicio de la obtención del individual equilibrio financiero del Estado, omitiendo el problema de mayor importancia, y que es precisamente el equilibrio de la totalidad de la economía nacional. Por estas razones, señala el autor, toda política fiscal tendrá necesariamente que concebirse como un instrumento de intervención económica, si se nos pudiera señalar uno de los elementos más esenciales y determinantes del sistema mexicano de Economía Mixta, sin la menor duda diríamos que ese elemento sería precisamente la necesidad permanente de hacer de la “política fiscal del Gobierno Mexicano” un poderoso instrumento de intervención económica, con la decidida finalidad de responder a las exigencias de la economía mexicana en su conjunto.

En México, existen tres enfoques principales de la *política de ingresos* las cuales se pueden resumir en los siguientes conceptos (Latapí, 2000, p.18).

1. Política de ingresos con un enfoque recaudatorio.

Objetivo: capitalizar y fortalecer al estado.

Medios:

- Incrementar en tasas impositivas
- Nuevos impuestos
- Ampliación de bases
- Ampliación del padrón de contribuyentes
- No diferenciación de contribuyentes

Consecuencias:

- Desaliento de la actividad económica
- Descapitalización de la industria nacional
- Desempleo creciente
- Caída drástica del poder adquisitivo
- Pobreza estándar y explosión de la pobreza extrema
- Cambios sociales bruscos.

2.- Política de ingresos con enfoque social.

Objetivo: Incrementar el poder adquisitivo de la población

Medidas:

- Reducción de impuestos que graven a la población
- Reducción del ISR, nóminas, IVA e IEPS
- Gravar a los ricos

Consecuencias:

- Menor ingreso público
- Menor inversión
- Inflación
- Caída del poder adquisitivo

3. Política de ingreso promotora de la actividad económica.

Objetivo: Crecimiento y fortalecimiento de las empresas

Medidas:

- Desgravar la reinversión de utilidades
- Gravar el retiro de dividendos (exactamente lo contrario al estado actual de la leyes en México)

Consecuencias:

- Mayor actividad económica
- Mayor empleo
- Mayor poder adquisitivo
- Mayor crecimiento económico
- Estabilidad social.

Hines, citado por Álvarez Alcalá (2010, p.342), sostiene que las decisiones de política fiscal resultan en costos para el Estado y los contribuyentes, el Estado tendrá que generar un aparato que recaude contribuciones, supervise el cumplimiento de los contribuyentes y, en general, realice cualquier actividad relacionada con la administración y el cobro de impuestos (incluidos los litigios). Al causante le genera un costo total compuesto por los costos directos (que son las cantidades que paga al Estado y los costos en los que incurre para calcularlas) y los costos indirectos relacionados con la realización de actividades ineficientes como respuesta a los impuestos. Estos últimos costos tienen que ver con el hecho de que el sistema fiscal cambia las decisiones económicas de los contribuyentes.

Margain Manautou (2004, p.14), señala algunos de los objetivos de la política fiscal y el principal es la captación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción del gasto

público, que este se cubra en la mayor medida posible con recursos fiscales es el ideal, pues no podemos negar que cuando las necesidades superan a los ingresos debe recurrirse al crédito sea interno o externo, esta ultima forma de financiamiento del gasto público debe aceptarse con ciertas reservas, pues no puede desconocerse que el peso derivado del crédito vale 100 menos los intereses, además, una sana política económica es cuando el gasto publico descansa en los recursos tributarios y en pequeña proporción en el recurso crediticio. Si el Estado recurre en gran medida al crédito interno ello puede afectar al sector privado, pues la banca le restringirá a este sector créditos por falta de moneda que prestarle y como consecuencia, el sector privado disminuirá sus inversiones con perjuicio de la tributación.

En la actualidad, tan grave es pagar impuestos de más como pagar impuestos de menos por desconocimiento de las leyes fiscales, ya que ambas situaciones repercuten de manera importante en la situación financiera de las empresas. En este sentido, no únicamente existen obligaciones para los contribuyentes, sino también derechos que las mismas leyes fiscales establecen, y saberlos manejar estratégicamente redunda en beneficios financieros para las empresas, por lo tanto el pago de los impuestos deben conducirse con una visión financiera.

En este sentido, Núñez Miñana (1998, p.13), señala que los objetivos de la política fiscal en su actividad, el Estado se propone diversos fines, algunos de estos pueden obtenerse sin recurrir deliberadamente al proceso ingreso-gasto como instrumento principal de su política, en rigor, la consecución de la mayor parte de los fines del Estado moderno requiere la realización de erogaciones monetarias y por lo tanto la obtención de recursos para hacer frente a ellas. La forma concreta en que el Estado determina el monto total y la composición de las erogaciones y de los recursos expresa la política fiscal adoptada. En este sentido, el mismo autor manifiesta en su obra que en la política fiscal pueden proponerse diversos objetivos y los más relevantes son:

- a) Satisfacción de las necesidades sociales
- b) Correcciones en la asignación de recursos
- c) Redistribución del ingreso
- d) Estabilización de la economía
- e) Desarrollo económico
- f) Independencia nacional
- g) Equilibrio territorial

Bettinger (2002, p.30) afirma que las personas consideran a los gravámenes como un mal necesario que deben aceptar a fin de que puedan ser prestados los servicios públicos deseados sin utilizar otros métodos de financiamiento menos aceptables. La actitud hacia el nivel general de tributación y el aumento de los impuestos depende, por supuesto, de la actitud sobre la conveniencia de los programas gubernamentales y de aquella con respecto al propio gobierno.

Álvarez Alcalá (2010, p.342), sostiene que aunque hay muchos criterios para analizar un sistema fiscal, generalmente se utilizan los de eficiencia, equidad, simplicidad y posibilidades de administración (este último, desgraciadamente, en menor medida en países como México). En todo caso, debe tenerse en mente que el diseño del sistema fiscal implica una decisión entre los distintos objetivos. Lo anterior obedece a que resulta imposible diseñar un sistema fiscal que privilegie todos ellos.

Una forma de coadyuvar a la generación de la liquidez es con la reducción de costos siendo uno de estos los impuestos que se deben pagar a la Hacienda Pública por ser un factor fundamental que incide en la competitividad de las empresas. Por ello es esencial construir las vías necesarias para transitar por la dirección adecuada por medio del uso de estrategias que permitan minimizar el pago de las cargas fiscales en aras de unas mejores finanzas en las empresas sinaloenses.

De la Garza, citado por Carrasco (2003, p.6) afirma que las funciones esenciales del Estado es que éste tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida, esto es importante, ya que implica la necesidad de instrumentar, impulsar y coordinar todo un aparato burocrático que desempeñe esa pluralidad de tareas y funciones; significa a su vez, que los titulares de tal aparato necesitan realizar “gastos imprescindibles para lo cual es necesario allegarse de los medios indispensables” (Fraga, 1962, p.345).

Han existido grandes acontecimientos a nivel mundial referente a aspectos tributarios. Las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. Sánchez (1999, p.5), cita que la primera forma de tributar era “el trabajo personal” tal es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops, que según data de 2500 años antes de Cristo y para la cual se requirieron más de 200,000 brazos humanos para transportar los pesados bloques ya que algunos llegan a rebasar las 300 toneladas, también el autor menciona que en el pueblo egipcio ya manejaba un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, además demostraron su control fiscal, al operar con recibos el cobro de los tributos y dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos. Se conoce también que los pagadores de los impuestos o tributos al pagar en algunas culturas debían incluso arrodillarse y pedir gracias.

Por lo que respecta a Roma, Sánchez Piña (1999, p.6) cita que algunas aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del Imperio estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales y Tito como emperador del Imperio Romano también decreto el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. El pueblo Chino dentro de la evolución tributaria también aparece en escena cuando varias de sus personalidades más notables de la filosofía oriental como es el caso de Confucio, participa como inspector de la Hacienda del príncipe Deschau en el año 531 A.C; por su parte Lao-Tse hace referencia a la cuestión tributaria cuando afirmaba “un pueblo no se puede dirigir bien, cuando es agobiado por las excesivas cargas”.

En la época de la Edad Media, Sánchez Piña (1999, p.7) señala que es rica en experiencia en la explotación del poderoso al débil, ya que en ella el poderoso lo representaba el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física de los ataques vandálicos de posibles agresores. Sobre lo anterior el señor feudal establece las condiciones para sus siervos, los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas. Las personales consistían en prestar servicio militar al señor feudal así como cultivar las tierras de su propiedad, por lo que respecta a las económicas estas son el hecho de pagar el horno o molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, cabezas de ganado, etc.

De acuerdo con Flores Zavala (2001, p.63) existen diversas teorías de los impuestos, pero son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son los siguientes:

1. El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (*Teoría de la equivalencia*).
2. El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. (*Teoría del seguro*).
3. El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.
4. El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. *El impuesto debe significar el menor sacrificio posible*.
5. El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

Bajo esta perspectiva, *las teorías de los impuestos* incluyen a todos los actos desarrollados por la sociedad, sin importar sexo, religión o posición económica.

2.6. Estrategias fiscales

Por lo que respecta a los antecedentes históricos de las estrategias, nos remitimos a los tiempos más remotos desde la aparición del hombre en la tierra, cuyos acontecimientos son un bosquejo de manera general, además de los tributos desde antes de Cristo hasta llegar a la época moderna, así como los personajes que influyeron a través de la historia que con sus aportaciones y conocimientos adquiridos en cada una de las etapas fueron trascendentales para la humanidad.

Christensen R. y Andrews K. citado por Rodríguez Valencia (2001, p.94) definen que la estrategia *“Es un plan general de la empresa para enfrentarse con su entorno y vivir dentro de él”*. Dentro de las actividades empresariales actualmente, se lleva a cabo en un medio dinámico y cambiante: la estrategia, el analizar los factores que confluyen en el medio competitivo, lo hace en función del tiempo para anticipar las transformaciones de índole financiero, económico, tecnológico, etc., que afectarían el desarrollo del negocio.

El término estrategia fiscal en muchos casos los especialistas la equiparan también como planeación fiscal. Diep Diep (2001, p.15) define a la planeación fiscal la que realizan los gobernados para cumplir, dentro de la ley, con las obligaciones tributarias que el gobierno les imponga, es decir, reduciendo o suprimiendo las cargas tributarias al máximo posible mediante medios propios y por simple salvaguarda de su interés económico. En este sentido, Krebs (2006, p.57) define a la planeación fiscal en aprovechar los tratamientos fiscales que mas convengan de acuerdo con las alternativas de selección que la propias leyes fiscales establecen, elegir las figuras legales que mas convengan, aprovechar tratamientos preferenciales que reducen el impuesto mediante estímulos o subsidios de acuerdo con actividades específicas, buscar incidir cuando es posible, en los casos de los sujetos a los que la propia ley exime, aprovechar las posibilidades específicas que tiene el sujeto de optimizar la carga fiscal mediante el manejo deliberado de su patrimonio, servirse de las posibilidades de fragmentación del patrimonio para evitar la piramidación, pluralizar las combinaciones o incidir en las exenciones y desgravamientos por ultimo aprovechar las omisiones, contradicciones, deficiencias e imperfecciones de las propias leyes.

2.6.1. Antecedentes históricos e investigativos en el estudio de las estrategias

Rodríguez Peñuelas (2003^a, p.57) afirma que la palabra *estrategia*, se ha usado de muchas maneras y en diferentes contextos a lo largo de los años y su uso más frecuente ha sido en el ámbito militar, donde la noción de estrategia lleva muchos siglos teniendo prominencia.

En este sentido, Roger Everard citado por Mintzberg (1993, p.4) manifiesta que el vocablo *strategos* inicialmente se refería a un nombramiento (del general en jefe de un ejército). Más tarde paso a significar “el arte del general”, esto es, las habilidades psicológicas y el carácter con los que asumía el papel asignado. En la época de pericles (450 a.c.) vino a explicitar habilidades administrativas (administración, liderazgo, oratoria, poder). Y ya en tiempos de Alejandro de Macedonia (330 a.c.) el término hacía referencia a la habilidad para aplicar la fuerza, vencer al enemigo y crear un sistema unificado de Gobierno global.

El termino de estrategia atreves de la historia el ser humano ha permitido descubrir cosas nuevas, ser creativo, ser innovador, implementar algo diferente a lo tradicional. Desde el punto de vista empresarial, en materia fiscal las organizaciones utilizan figuras jurídicas y fiscales que les permitan disminuir la carga tributaria.

Prahalad y Hamel (2008, p.7), señalan que desde comienzos de la década de los noventa, la estrategia como objeto de estudio está atravesando por una etapa difícil. Ante la amenaza de los nuevos competidores a nivel global, la dirección de las empresas se dedico de lleno a la implantación de la reingeniería de procesos, las reducciones de plantilla, el trabajo en equipo y el proceso de transferencia de mayor capacidad de decisión y responsabilidad a los empleados. Además señalan que numerosos directivos, al parecer, consideraban la estrategia como algo fácil, lo difícil eran “implantación” y “ejecución”.

2.6.2. Aspectos conceptuales y hallazgos encontrados de estrategias fiscales en las organizaciones

Una verdadera estrategia como dice Quinn, citado por Rodríguez Peñuelas (2003^a, p.58) va mucho más allá de tan sólo coordinar planes y programas. Se trata de toda una serie de conceptos nuevos, que pretenden garantizar la eficacia de la organización. Estos conceptos nuevos se basan en las fuerzas y las debilidades de la organización, los cambios del ambiente y los movimientos de los competidores inteligentes. Uno debe analizar el verdadero patrón que surge de las metas, las políticas y los programas básicos que operan en la empresa para poder ver cuál es la verdadera estrategia. Este autor afirma que las estrategias formales eficaces tienen tres elementos esenciales: (1) metas (2) políticas y (3) programas. En segundo, la estrategia efectiva, al igual que los planes militares efectivos, giran en torno a unos cuantos conceptos y movimientos clave, que les confieren cohesión, equilibrio y enfoque. El tercer punto es que la estrategia no sólo trata de lo impronosticable, sino también de lo desconocido. Entonces la estrategia eficaz consistirá en crear una organización fuerte y flexible, capaz de responder con inteligencia, independientemente de lo que pudiera ocurrir.

De lo anteriormente señalado, podemos mencionar que las estrategias son principios y rutas fundamentales que orientan el proceso administrativo para alcanzar los objetivos que desea llegar, por lo que una estrategia muestra como una institución pretende llegar a esos objetivos, un conjunto de tácticas integran una estrategia. Las estrategias normalmente existen en casi todos los niveles de las organizaciones.

Por otra parte, Quinn (1993, p.6) diferencia entre estrategias y tácticas, al precisar que la tácticas pueden surgir a cualquier nivel, ya que son los realineamientos de corta duración, son ajustables y asumen la acción y la interacción de las fuerzas usan para lograr metas específicas después de su contacto inicial, mientras que la estrategia es una base continua para enfocar esos ajustes hacia propósitos más ampliamente concebidos.

Otra de las diversas teorías en materia de las estrategias que señala Quinn (1993, p.13), son los factores o elementos fundamentales, estructurales, básicos y esenciales para realizar negocios, estructurar un gobierno o hacer la guerra y son los siguientes:

Objetivos claros y decisivos: Las metas específicas de las unidades subordinadas pueden transformarse al calor de las campañas o la competencia; no obstante, las metas centrales de la estrategia para todas las unidades deben ser siempre lo bastante específicas y claras para que proporcionen continuidad, aglutinen y den cohesión al seleccionar las tácticas durante el horizonte temporal de la estrategia.

Conservar la iniciativa: Una posición reactiva prolongada engendra cansancio, hace descender la moral, cede la ventaja del tiempo y los intangibles a los contrincantes. Por último, tal posición incrementa los costos, disminuye el número de opciones disponibles, y baja la probabilidad de alcanzar el éxito necesario para asegurar la independencia y la continuidad.

Concentración: ¿Acaso la estrategia concentra el poder superior en el lugar y en el momento decisivos? ¿Define con precisión la estrategia que es lo que faculta que la empresa sea más poderosa, o que sea mejor en dimensiones críticas, en relación a su contrincante? Una competencia diversificada permite mayor éxito con menos recursos, lo cual representa la base fundamental para obtener mayores ganancias (o utilidades) que los competidores.

Flexibilidad: El reforzamiento de habilidades, un ámbito de acción planeado y la ubicación renovada permiten mantener a los contrincantes, con un mínimo de recursos, en relativa desventaja. Como corolarios de concentración y concesión, facilitan al estratega volver a emplear los mismos atributos para dominar posiciones seleccionadas en diferentes momentos. También obligan a los contrincantes menos flexibles a usar más recursos para mantener posiciones predeterminadas, a la vez que hay una asignación menor de recursos propios para propósitos defensivos.

Liderazgo coordinado y comprometido: Los líderes deben ser seleccionados y motivados, de tal manera, que sus propios intereses y valores coincidan con las necesidades del papel que se les asigne. Las estrategias exitosas requieren de compromisos, no solo de aceptación.

Sorpresa: ¿Ha hecho uso en o durante la preparación de la estrategia de la velocidad, el silencio y la inteligencia para atacar, en momentos inesperados, a desprevenidos y desprovistos

contrincantes. Junto con una correcta sincronización, la sorpresa puede alcanzar un éxito fuera de toda proporción en cuanto a la energía utilizada, y puede cambiar de manera decisiva posiciones estratégicas.

Seguridad: ¿La estrategia asegura la base de recursos y demás aspectos operativos fundamentales para la empresa? ¿Desarrolla un sistema efectivo de inteligencia suficiente para prevenir sorpresas por parte de los contrincantes? ¿Desarrolla la logística imprescindible para sustentar cada uno de sus impulsos principales? ¿Usa la coalición eficientemente como para extender, en la empresa, la base de recursos y las zonas de aceptación amistosa?

Para Mintzberg (1993, p.14) reconoce las cinco Ps de la estrategia, el cual manifiesta que la naturaleza humana exige contar con una definición para cada concepto. La palabra estrategia ha sido usada de múltiples modos. Sin embargo, por tradición ha sido definida de una sola manera. El reconocimiento implícito de muy variadas definiciones puede ayudar a maniobrar en este difícil campo. Por tanto, a continuación se presentan cinco definiciones de estrategia como plan, pauta de acción, patrón, posición y perspectiva, y a su vez, se llevan a cabo algunas reflexiones sobre las interrelaciones que ello representa.

- *Estrategia como Plan.*
- *Estrategia Pauta de Acción*
- *Estrategia como Patrón.*
- *Estrategia como Posición.*
- *Estrategia como Perspectiva.*

En este sentido, existe una gran cantidad de conceptos, teorías y definiciones de estrategia, algunas más amplias que otras pero sin embargo todas aportan algo novedoso. *Las estrategias son patrones de objetivos*, los cuales se han concebido e iniciado con el propósito de darle a la organización una dirección unificada, además las estrategias no tienen finalidad de señalar la manera de cómo la empresa debe alcanzar o ejecutar sus principales objetivos, eso más que nada corresponde a los programas de apoyo.

En el ámbito empresarial, es normal escuchar otros conceptos similares a las estrategias, tales como la planeación estratégica. Stainer (2002, p.20) manifiesta que la esencia de la planeación estratégica consiste en la identificación sistemática de las oportunidades y peligros que surgen en el futuro, los cuales combinados con otros datos importantes proporcionan la base para que una empresa tome mejores decisiones en el presente para explotar las oportunidades y evitar los peligros. Planear significa diseñar un futuro deseado e identificar las formas para lograrlo.²⁶

Para finalizar este apartado, cabe aclarar que Borboa, (2005, p.73) asegura que al Gobierno le corresponde crear las condiciones y requerimientos necesarios para que la empresas logren ser más competentes, al margen de los cambios políticos, los empresarios deben contar con un equipo que los represente y dé continuidad a las estrategias a largo plazo. En este sentido la misma autora manifiesta que este equipo debe estar conformada por líderes de diferentes sectores especializados que se distingan por su trabajo, disciplina, dirección, así como por sus cualidades éticas y morales.

²⁶ Steiner, George A. en su obra *Planeación Estratégica, Lo que todo director debe saber*. Amplia la definición de la planeación estratégica, además manifiesta también lo que no es la planeación estratégica.

En la vida cotidiana como en la profesional es muy común escuchar la palabra estrategia, pero muchas veces no se comprende la esencia de la misma. Diríamos en términos llanos, que consiste en conocer un conjunto de disposiciones o de procedimientos para llegar a un fin determinado, requiriéndose para ello de la destreza y habilidad que cada persona posea y que con el uso de la creatividad configurar escenarios viables en todos los ámbitos de la vida, siendo uno de estos el profesional, como es el financiero y lo fiscal.

En este sentido, las empresas buscan nuevas alternativas que permitan cumplir a cabalidad con sus obligaciones fiscales al menor costo posible, por tal motivo existen una gran diversidad de figuras jurídico fiscales que las mismas disposiciones señalan y que los particulares acceden a ellos con el objetivo de minimizar su carga tributaria.

Una de las estrategias que en los últimos años los empresarios en México han considerado interesante implementar son las estrategias fiscales.

Esto, surge a consecuencia que el Sistema Tributario Mexicano es de los más complejos a nivel mundial ya que existen un gran número de disposiciones que son modificadas constantemente de acuerdo a situaciones económicas de política fiscal del Gobierno Federal, por tal motivo resulta interesante su análisis e investigación, ya que es el mismo Estado quien propone un gran número de cambios al STM.

Krebs (2006, p.57), señala que una buena planeación fiscal debe cubrir una serie de características esenciales como:

- Que no se violen disposiciones legales ni fiscales.
- Que no se dé lugar al chantaje.
- Que no se pierda el control de la empresa.
- Que se soporte y fundamente adecuadamente

La planeación fiscal de acuerdo con Moran Mendoza (2005, p.17) puede entenderse, como la evaluación de diferentes situaciones fiscales que pueden producir una determinada operación y que tenga como resultado que se pague un menor importe de impuestos, con ello no se estaría evadiendo al fisco y, por lo tanto, evitando la responsabilidad de aportar para el bienestar común, solo se estaría cumpliendo con esta obligación de manera justa.

Para llevar a cabo la planeación fiscal o estrategia fiscal, este mismo autor considera los siguientes pasos:

- Análisis.
- Diseño de opciones.
- Evaluación de riesgos.
- Selección.
- Implantación.
- Mantenimiento de la planeación/estrategia.

Corona (2007, p.3) define a la planeación fiscal como la optimización de la obligación sustantiva y colateral a que está obligado un contribuyente. Además señala que las etapas de la planeación fiscal son las siguientes:

- Diagnostico fiscal (a priori y a posteriori)
- Diseño de alternativas o rumbos de acción a seguir y valuación cuantitativa y cualitativa.
- Determinación del costo-beneficio (evaluación).
- Elaboración del plan de trabajo.
- Ejecución.
- Seguimiento, revisión por modificaciones a las leyes.

El plan fiscal debe formar parte de un esfuerzo de planeación estratégica del negocio en su conjunto, por lo que habrá de considerar un esquema fiscal que produzca beneficios operativos y de productividad para el negocio. Bajo este contexto hoy en día el cumplimiento de las obligaciones fiscales por los empresarios no debe de ser un tema secundario. Ante esta situación, buscan el mejor camino de cómo pagar los impuestos con estrategias y confeccionar trajes a la medida.

Reyes Mora, Reyes Corona y Esquerro Lupio (2008, p.9) señalan que la planeación fiscal siempre deberá de establecerse para prever el futuro de los contribuyentes, ya que esta es la mejor forma de prevenir ese futuro y no se deberá de realizar la planeación fiscal mirando hacia la historia (hacia atrás), misma que servirá para realizar el estudio pertinente de prevención (prevenir en lugar de lamentar), pues solo se podrá obtener mediante la adecuada educación, instrucción o capacitación continua, constante del conocimiento social-económico-legal, no existen pretextos. Los mismos autores manifiestan que al determinar los objetivos y determinar los cursos de la acción, se establece la mejor opción para la planeación, ya que esta estará basada en opciones, en este caso en opciones legales, acciones permitidas por las leyes tributarias y que fueron aprobadas por el legislador tributario. Luego entonces, entendemos por opción legal: El conjunto de actos permitidos por la ley que nos concede eficientar nuestros recursos o disminuir la carga fiscal.²⁷

2.6.3. Ventajas y desventajas de la utilización de estrategias fiscales en las organizaciones

Rezzoagli (2006, p.134), destaca apropiado realizar un breve análisis de las ventajas y los inconvenientes más importantes que pueden atribuirse a la utilización del mecanismo de beneficios fiscales.

Las desventajas derivadas de su utilización son las siguientes:

- I.- Incentivan la conducta de los sujetos en la realización de determinadas actividades, que normalmente habrían realizado aun sin que fueran beneficiados por las correspondientes desgravaciones impositivas, lo que genera una efectiva pérdida de ingresos en esos casos.
- II.- La generalidad en su concesión obstaculiza las tareas de gestión de la Administración, complica las labores de recaudación e inspección y en suma, eleva el costo de la aplicación del sistema tributario.

²⁷ Como un comentario adicional, estos autores hacen referencia a lo que la Suprema Corte de Estados Unidos de Norteamérica ha decidido “Los empresarios no solamente tienen el derecho de planear sus actividades comerciales para reducir sus impuestos, sino que tienen la obligación de hacerlo”

III.- Son injustos al beneficiar mas a los sujetos con rentas altas (ya que son los que tienen posibilidad de realizar inversiones y emprender actividades pretendidas por el legislador) que a los de rentas bajas o que se encuentran fuera del sistema impositivo por esta exentos o con perdidas.

IV.- La critica principal, desde el punto de vista jurídico a los beneficios fiscales es la violación del principio de Capacidad Contributiva y el criterio de Justicia Tributaria, que se produce al beneficiar fundamentalmente a las rentas altas frente a las bajas. De esta forma los que más tienen no pagan más, sino menos, incluso nada. La desigualdad de las capacidades contributivas no se refleja a la hora del pago del tributo. Es una visión estática y aislada de la finalidad de bienestar general que persigue el Derecho, solo puede aceptarse si consideramos la Justicia Tributaria como finalidad última, aislando así el aspecto tributario de las otras ramas del Derecho con las que tendría que colaborar, y considerando al principio de Capacidad Contributiva como criterio autónomo y guardián de la nombrada justicia, en detrimento del principio de Igualdad, verdadero criterio rector a tener en cuenta en la lucha contra la arbitrariedad y defensa del bienestar general.

En cuanto a las ventajas que representan, podemos nombrar entre otras, las siguientes:

I.- El menor costo administrativo que origina la utilización de beneficios fiscales, ello se produce porque en el gasto fiscal se elimina en el plano externo el circuito ingreso-gasto, con la consiguiente reducción de la gestión administrativa y de las fases de ejecución del gasto público. Esta ventaja depende del marco institucional y administrativo que ofrezca cada país, así como también de las características de su sistema fiscal.

II.- La utilización de este mecanismo permite, cuando no se produce la desventaja No. I, impulsar el desarrollo económico y social de un país o una región, como así también promover el empleo, la salud y mejores condiciones de vida.

III.- Permite la acogida de gran numero de sujetos, por cuanto se establece en forma automática o a través de reducidas y simples gestiones administrativas.

Es interesante destacar la importancia que tiene la realización de un permanente seguimiento de los beneficios tributarios existentes, para apreciar en qué medida se alcanza con ellos la finalidad económica para la que fueron concedidos, ya que existe la posibilidad de que estos no representen fielmente la utilidad esperada o pretendida por el legislador, resultando de esta manera, verdaderos privilegios que deben ser extirpados del ordenamiento tributario por no responder a ninguna finalidad constitucional y contrariar los principios informadores del sistema tributario. Sin embargo, la mayoría de las críticas contra la figura de los beneficios no son acertadas, porque confunden esta figura justamente con su envés: los privilegios fiscales.

2.6.4. Objetivos e importancia de la estrategia fiscal

Sánchez Miranda (2008, p.94) manifiesta que toda estrategia encaminada al correcto pago de los impuestos debe tener al menos los siguientes objetivos básicos e indispensables:

- *Reducción de la base del impuesto.*
- *Diferimiento de los impuestos por pagar.*
- *Recuperación de los saldos a favor.*
- *Cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales.*
- *Certeza para planear en términos financieros.*

El mismo autor señala que una parte fundamental para lograr los objetivos anteriores es la aplicación estricta de las disposiciones fiscales siendo menester que sea como resultado de una interpretación armónica, producto de relacionar los preceptos fiscales con normas mercantiles, civiles y laborales, entre otras, con la finalidad de que al momento de implementarlas sea con el objetivo de lograr un beneficio económico en beneficio de los dineros, siendo sustancial dar pautas de acción para pagar un impuesto justo en correspondencia con las finanzas.²⁸

Los elementos de los impuestos participan de una manera importante entre la relación fisco-contribuyente. Dicha relación es considerada como la esencia del surgimiento de la obligación tributaria. Las partes que intervienen tanto del *sujeto activo* como el *sujeto pasivo* tienen obligaciones primarias y obligaciones secundarias.

Por lo que respecta al *sujeto activo* Rodríguez Lobato (1986, p.133) señala que en México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como *sujeto activo*, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

Rodríguez Lobato (1986, p.147) afirma que el *sujeto pasivo de la obligación fiscal* es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Dicho de otra manera es el propio contribuyente el que es considerado como *sujeto pasivo* dentro de la relación tributaria. Uno de los aspectos más importantes de esta relación es la denominada poder de imperio, Delgadillo (2003, p.32) sostiene que uno de los aspectos de la soberanía es el conocido *poder de imperio*, facultad que en el Estado romano se expresaba en el dominio absoluto sobre los pueblos que conquistaba, sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

En los últimos años las organizaciones sinaloenses han asumido un papel conservador en tratándose del cumplimiento de las obligaciones fiscales, esto derivado al gran número de compromisos a cumplir ante las autoridades hacendarias. Ante esta situación, han realizado diversas planeaciones fiscales para contrarrestar dicha situación.

Reyes Mora, Reyes Corona y Esquerri Lupio (2008, p.9), manifiestan que la planeación fiscal es esencial para el funcionamiento de cualquier grupo social, a través de ella se prevén las contingencias y cambios que puedan separar en un futuro. Dentro de la planeación fiscal sería

²⁸ Cabe destacar que en este Capítulo existe un apartado especial, en el cual es analizada la interpretación jurídica fiscal ampliamente, tales como las escuelas, fuentes, tipos, teorías, etc.

prever los hechos jurídicos tributarios que establezcan mayores cargas a los contribuyentes, optando por aquellas que no sean tan complicadas, o bien por aquellas que establezcan un régimen más adecuado a las posibilidades del contribuyente, para que sea un contribuyente quien cumpla mejor con todas las obligaciones establecidas en las leyes aprobadas por el legislador tributario, estar preparados para que también se pueda realizar cualquier cambio en el cumplimiento, dentro del régimen adoptado para cuando se tengan reformas o adecuaciones a las mismas leyes tributarias y seguir cumpliendo dentro de las normas jurídicas establecidas en estas últimas.

Los mismos autores, señalan que las ventajas de la planeación fiscal son actividades con orden y propósito, cambios futuros, así como proporcionar una base para el control. Cualquier cambio se puede realizar por lo que la planeación no puede ser rígida, sino flexible, modificable en su oportunidad. Por otro lado, las desventajas de la planeación fiscal manifiestan que son barreras psicológicas, costo elevado, limite por la formación y hechos futuros. La oposición a realizar la planeación fiscal por parte de algunos profesionales que no han practicado la misma y que, en su caso, desconocen la realidad jurídica de la planeación fiscal, confundiendo esta con lo que se dice de la evasión y la elusión fiscal.²⁹

Domínguez Barrero y López Laborda (2001, p.11) señalan que para tomar adecuadamente una decisión que comporta un costo tributario determinado, no basta con conocer satisfactoriamente el sistema fiscal aplicable, lo verdaderamente importante es saber incorporar el elemento tributario a un modelo de decisión que permita llevar a cabo una comparación rigurosa ante las distintas alternativas a disposición del sujeto.

Reyes Mora, Reyes Corona y Esquerra Lupio (2008, p.24), manifiestan que el propósito de la planeación es la determinación racional de donde se quiere llegar, así como los medios y técnicas que deben emplearse para hacerlo, es decir, se trata de determinar que debemos hacer esta semana, este mes o este año, para estar en una situación determinada y elegida como conveniente dentro de una semana, un mes o un año.

Los objetivos o la finalidad de la planeación tributaria, los autores anteriormente señalados mencionan las siguientes:

- a). Lograr que la empresa tenga una mejor imagen desde el punto de vista fiscal ante las autoridades fiscales.
- b). Procurar tranquilidad y confianza a los accionistas de la empresa, sabiendo que la misma está cumpliendo cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Cumplir cabalmente, significa precisamente eso, ni más ni menos, procurando aprovechar los beneficios que implícitamente tiene la ley, así como los explícitos.

El costo fiscal se lograra reducir en la medida que:

- 1). *Se abata*.- O sea, que con apego estricto a la ley logre nulificar la carga tributaria.
- 2). *Se atenúe*.- O sea, disminuir su impacto hasta donde las disposiciones fiscales lo permitan.

²⁹ Tanto la figura de la evasión y elusión fiscal son tratadas posteriormente en este mismo Capítulo dentro de las implicaciones y riesgos de las estrategias fiscales en las organizaciones sinaloenses.

3). *Se difiera*.- O sea, posponer el pago de los impuestos para un periodo posterior, con el objeto de lograr un beneficio financiero.

No debemos pasar por alto que el objetivo máximo de la planeación fiscal, es el cumplimiento de las obligaciones con apego estricto a la ley, pudiendo inclusive ocurrir que el resultado de su aplicación sea crear una base de pago más amplia. Debemos planear aun en las circunstancias actuales, de hecho hoy más que nunca, porque la dinámica de las normas fiscales es tal, que cada día resulta más complejo cumplir con esta tarea, y se corre el riesgo que por falta de planeación o por falta de mantenimiento a la misma, sea relativamente sencillo caer en la evasión. Por lo que el mejor remedio para la evasión fiscal es la planeación.

Domínguez Barrero y López Laborda (2001, p.12) sostienen que debe quedar muy claro que la planificación fiscal es diferente de la elusión y la evasión fiscal, la elusión fiscal (entendida como fraude de ley) consiste en la realización de una operación determinada, al amparo de una norma dictada con una finalidad distinta, con el resultado de la reducción de la carga tributaria normalmente asociada a esa operación. Los mismos autores manifiestan que la planificación fiscal trata de buscar la mejor alternativa dentro de un marco normativo dado, es pertinente traer a colación aquí unas palabras pronunciadas por un juez americano en 1947, recogidas en el excelente Manual de Hacienda Publica de Harvey S. Rosen: Una y otra vez, los tribunales han dicho que no hay nada siniestro en organizar las actividades propias para reducir al máximo los impuestos. Todo el mundo lo hace, ricos y pobres; y actúan correctamente, porque nadie tiene el deber de pagar más de lo que establece la ley.....Pedir más, en nombre de la moral, es mera hipocresía, así como también lo es pagar menos.

Sánchez Miranda (2008, p.57) señala que las condiciones de una exitosa planeación fiscal en las organizaciones tiene como propósito lo siguiente:

- a). No perder el control de la empresa o del grupo de empresas. No proponer estructuras jurídicas ineficientes que hagan imposible la administración del patrimonio.
- b). Conservar la utilidad de la información financiera. Debe cuidarse que la información contable no resulta falseada con motivo de la implementación de una medida de planeación.
- c). Observación irrestricta de las disposiciones fiscales.- Esta es la condición más importante, ya que la medida propuesta debe ser apegada a lo establecido en la ley, y contar con:

- 1.- Soporte jurídico.
- 2.- Soporte contable.
- 3.- Soporte documental.
- 4.- Lógica operativa.
- 5.- Razón de negocio.

Este autor coincide con Reyes Corona, el cual han utilizado en su práctica profesional una gran diversidad de esquemas de planeación fiscal y estos puntos citados anteriormente señalan que son indispensables.

Las fases de la planeación tributaria son las etapas por las que el experto fiscal deberá utilizar para una adecuada optimización de recursos en materia tributaria. En este sentido Corona Funes (2007, p.89) describe las fases de la planeación tributaria y las describe de la siguiente manera:

- a). Análisis.
- b). Diseño de medidas.
- c). Presentación.
- d). Plan estratégico.
- e). Plan operacional (manual de operación).
- f). Actuación y mantenimiento

En este contexto Sánchez Vega (2009, p.57) señala que la aplicación de una estrategia fiscal, tendrá por objeto la optimización de la carga tributaria, siempre dentro del más absoluto respeto a los preceptos legales relativos, a efecto de prever los resultados financieros y fiscales, sin ubicarse en los supuestos delictivos. Este autor señala además que dentro de la finalidad de la estrategia fiscal, su utilización debe realizarse dentro del marco legal, su implementación tiene como finalidad el desarrollo y permanencia de las entidades económicas mediante un plan de negocios, para obtener, entre otros, los siguientes beneficios:

- Aprovechar los estímulos fiscales.
- Aplicar lo permitido por las leyes.
- Diferir el pago de las contribuciones.
- Disminuir la carga fiscal.
- Programar los resultados.
- Evitar sanciones fiscales.
- Propiciar el crecimiento, fortalecimiento y permanencia en el mercado.
- Disminuir los efectos negativos de la competencia desleal.
- Fomentar la creatividad de los directivos en cuanto al diseño de la empresa que desean tener, establecer retos mayores y la forma de alcanzarlos, siempre dentro del marco legal.
- Tener una empresa fiscalmente sana.

Sánchez Vega (2009, p.82) menciona que el diseño de la estrategia consiste en visualizar los posibles escenarios, estudiando las oportunidades o alternativas que se tienen dentro del marco legal, así como sus efectos financieros y organizacionales, trazando objetivos, medios que se utilizarán (personal, operaciones necesarias, celebración de contratos, asesoría, etc.), resultados esperados, medios de control y supervisión entre otros.

Bajo esta perspectiva, Octavio Aguirre³⁰ citado por Sánchez Vega (2009, p.83), considera que el proceso que ha de seguirse para establecer los propósitos institucionales en la empresa son:

³⁰ El Dr. Octavio Aguirre Mora en su obra “Planeación corporativa para la empresa mexicana”, EDUVEC, primera edición, 1981, págs. 58-65, describe todos y cada uno de los factores que intervienen en los propósitos institucionales en la empresa.

- Elaboración del diagnóstico corporativo.
- Desarrollo del escenario integral de la empresa.
- Formulación de las proyecciones de referencia y contingentes (óptimas).

2.6.5. Implementación de la estrategia fiscal

Corona (2007, pp.23-25) considera que por medio de la teoría de las estrategias fiscales le podrá resultar más sencillo observar situaciones y casos de los que se desprende el mecanismo utilizado para optimizar la carga tributaria. Para ello inicia clasificando los tipos de estrategia que se pueden aplicar a los diversos contribuyentes y explicando el mecanismo que tiene cada una. Por lo que respecta en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR). La primera de ella hace referencia en materia de *deducciones*:

I.- Aquellas que requieren inversión o gasto para producir cantidades deducibles en materia de ISR y acreditables en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA) dividiéndose esta en dos:

- a).- Con inversión que procede de deuda (+ pasivo)
- b).- Con inversión que procede del capital contable, vía de aportación de socios, utilidades generadas en el negocio o donaciones (+ capital contable)

II.- Aquellas que no requieren inversión o gasto, pero es necesario reclasificar o combinar de otra manera los activos, con la finalidad de que produzcan los beneficios fiscales (-activos).

Un ejemplo de esta última clasificación es cuando cambiamos un terreno que no produce ningún tipo de deducción para la declaración del ejercicio en materia de ISR, por un activo fijo necesario para la actividad económica que produce IVA acreditable y cantidades deducibles. Por lo que respecta a las estrategias de deducción las clasificamos en las “3A”:

- 1.- Las que *aceleran* la deducción.
- 2.- Las que *aumentan* o multiplican la deducción.
- 3.- Las que *adicionan* o generan deducciones.

Otra gran estrategia fiscal es referente en materia de ingresos, aquí lo que se recomienda es que el contribuyente diversifique los diferentes tipos de ingresos que puede percibir entre los que se encuentran:

- a).- Por arrendamiento (inmuebles);
- b).- Por dividendos (acciones);
- c).- Por ganancia (actividad empresarial);
- d).- Por regalías (patentes y marcas);
- e).- Por intereses (inversiones);
- f).- Por ganancia en bolsa (acciones);

- g).- Por moneda extranjera (tipo de cambio);
- h).- Por inflación (poder adquisitivo), y
- i).- Por su fuerza de trabajo (sueldos, honorarios)

De lo anterior surge la pregunta: *¿Qué tan bien tiene distribuida la percepción de sus ingresos?* En la medida en que el contribuyente invierta sus recursos (acciones, inmuebles, etcétera) u ocupe su tiempo, le generara diferentes tipos de ingresos, de los cuales, algunos le provocaran más beneficios fiscales que otros.

Los ingresos por especulación, como la ganancia por venta de acciones y los que corresponden a los ingresos por arrendamiento, están estimulados fiscalmente. Algunos de los ingresos citados anteriormente requieren de todo su tiempo, pero otros solo por el hecho de invertir generan recursos sin su intervención.

Las estrategias en materia de ingresos son clasificadas en las “3D” de acuerdo a lo siguiente:

- 1.- Las que *difieren* el ingreso.
- 2.- Las que *dividen* el ingreso.
- 3.- Las que *disminuyen* parcial o totalmente el ingreso fiscal (ingresos exentos o ingresos no objeto).

Cabe resaltar que cualquier medida tendente a obtener un beneficio fiscal deberá estar acompañada de los requisitos necesarios establecidos en la ley para ser implantada.

Por lo que respecta a las estrategias en materia de pérdidas fiscales, encontramos que en ocasiones existen operaciones que pueden realizar los contribuyentes que les pueden producir pérdidas fiscales por:

- a).- Disminución de activos (- activo), ejemplo de ello, venta de cartera, mercancías, terrenos, activos fijos, patentes, inversiones, acciones de la empresa, venta de negociación, etcétera).

Estas pérdidas cuando resultan reales y justificadas pueden ser deducibles, por lo que cualquier simulación la autoridad podrá considerar que no hubo tal pérdida. Algunas de las razones por las que se pierde al vender un bien son:

- Para obtener *liquidez* (venta de activos).
- Para mejorar el nivel de *apalancamiento* (pago de deuda).
- Para mejorar los niveles de *rotación* (venta de inventarios obsoletos).
- Para mejorar la *posición estratégica* (venta de acciones a una Holding), etcétera.

Las estrategias en materia de perdidas fiscales las clasificamos en las “3A”:

- 1.- Las que *aceleran* la pérdida fiscal.
- 2.- Las que *aumentan o multiplican* la pérdida fiscal.
- 3.- Las que *adicionan o generan pérdidas fiscales*.

Es importante destacar, que las operaciones no deben ser simuladas y corresponder a situaciones reales, que por voluntad de los contribuyentes o del destino se encuentren ante una situación que pudiera provocarles una pérdida fiscal.

2.7. La interpretación de la norma jurídica para la estrategia fiscal

Las organizaciones sinaloenses para llevar a cabo cualquier estrategia fiscal deberán de aplicar ciertas figuras tanto jurídicas como fiscales y es evidente el estudio de normas jurídicas que dan sustento, certidumbre y legalidad en la aplicación de la misma.

En este sentido, Antúnez (2010, p.3), señala que prácticamente en todos los ámbitos de la vida, los hechos que en ella ocurren, son interpretados por la mente humana. Es pues la mente quien ejecuta la tarea interpretativa sobre los sucesos que todo ser humano experimenta. Así sucede en la religión, la medicina, el arte, así también como en el lenguaje y sus palabras y el derecho como ciencia inexacta y evolutiva, no es la excepción, toda vez que en el mismo no existen verdades absolutas.

Margain Manautou (2008, p.151) sostiene que la norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura, o no tiene el alcance que se la quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor. Como regla general, puede decirse que si una norma tiene una finalidad determinada, su interpretación no puede ser contraria a ella, salvo por equivocación.

Andreozzi, en su obra Derecho Tributario Argentino, citado por Margain Manautou (2008, p.151), manifiesta que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea, que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación. Por lo tanto, considera que el espíritu con que se interpreta una ley, debe concordar con la voluntad de la ley interpretada.

Sánchez Gómez (2009, p.63) señala que en el lenguaje coloquial la interpretación denota, entre otras cosas, explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos faltos de claridad; en consecuencia, la interpretación no es privativa del derecho, ya que toda expresión que contenga un sentido puede ser interpretada y así interpretar será indagar y conocer con veracidad el íntimo sentido de determinada expresión o palabra. El mismo autor señala que la interpretación de una norma jurídica se refiere a la explicación de un sentido literal, gramatical, así como desentrañar el verdadero pensamiento del legislador conforme al interés que dio origen a ese precepto, ello significa encuadrar los hechos que se dan en la realidad social a la hipótesis normativa.

Bajo esta perspectiva, Martínez Morales (2008, p.481), señala que la teoría de la interpretación es el análisis o explicación que se hace de una norma jurídica con el propósito de facilitar su enseñanza o ser aplicada y la interpretación del derecho determina el sentido y efecto de una norma jurídica, ya sea para su aplicación concreta, o con propósitos de estudio o con finalidades de carácter legislativo. En este sentido el mismo autor manifiesta que existen diversos métodos de interpretación, tales como: jurisprudencia, exegética, judicial, reglamentaria, legal, doctrinal, gramatical, hermenéutica y analógica.

En este orden de ideas, Villegas (1994, p.167), sostiene que interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. Para ello, se ha preconizado la utilización de métodos diversos³¹. Dice al respecto Giuliani Fonrouge citado por el mismo autor, que la continua búsqueda de métodos de interpretación más flexibles, es la eterna lucha por la justicia como suprema aspiración del derecho. Nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial. De esto se desprende que el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido y la finalidad perseguida.

Díaz González (2004, p.31), señala que la interpretación se le denomina también hermenéutica, y esta es la ciencia que se encarga de desentrañar el lenguaje, es decir, de interpretarlo y adquiere el calificativo de jurídica, cuando se refiere a textos legales y algunas de las reglas elementales de la hermenéutica jurídica son: lo que le funciona a uno, no le sirve a todos, cada quien interpreta como quiere y puede, todos somos intérpretes de las normas, lo fiscal deviene de lo jurídico y esta materia está llena de ficciones que únicamente existen para el mundo jurídico.

Por su parte Mercado (1993, p.629), manifiesta que cuando queremos explicar alguna ley, algún convenio o algún otro acto, procuraremos conocer cuál ha sido la intención del autor, y como esto no se puede conseguir sino por medio de los signos que ha empleado para manifestarla, o de las circunstancias en que se hallaba, se sigue que cualquiera interpretación se funda en conjeturas, puesto que solo podemos juzgar de la intención del autor, por los signos ó los indicios más verosímiles, que acompañan la declaración de su voluntad. No por eso debemos creer que las reglas de la interpretación son inciertas, pues las conjeturas en que se establecen están fundadas en la naturaleza misma de las cosas, y llegan algunas veces a tal grado de evidencia que forman una demostración moral.

En estas condiciones es indiscutible, que las leyes fiscales, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística, de técnica jurídica o de normas tributarias que tiene un vocabulario muy distinto al espíritu del constituyente, pues ello dificulta mas su conocimiento y entendimiento, y por lo tanto es rigurosa la interpretación jurídica para alcanzar su verdadero significado y alcances.

Bajo esta perspectiva, es importante destacar que en ocasiones hay contradicciones entre las normas jurídicas que integran los elementos de la obligación tributaria, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por los cambios en las condiciones políticas, económicas y sociales que se registran en un lugar determinado, y que por ello no siempre es fácil cumplirlas en todos los casos y supuestos a que se refieren tanto en cuanto a cargas como a exenciones, y cuando no se le da su correcta interpretación la autoridad fiscal puede caer en la injusticia, arbitrariedad, descuido o negligencia, y los particulares quedan orillados a no cumplir correctamente con su

³¹ Posteriormente son analizados los diferentes métodos, escuelas, fuentes y métodos de interpretación, analizadas por diversos autores cada uno desde su particular punto de vista.

obligación tributaria o a evadirla en perjuicio de los intereses del fisco, pues por todos esos inconvenientes y riesgos la interpretación en cuestión debe dársele su correcto objeto y sentido.

Antunez (2010, p.3), establece que es precisamente en el campo del lenguaje, en donde la hermenéutica, definida esta como el arte de interpretación de textos sagrados y juega un papel importante dentro del campo jurídico. Es aquí en este campo en donde la labor interpretativa descarga y descansa en última instancia y en su totalidad a la función jurisdiccional encargada a los jueces, esta labor interpretativa.

Para este mismo autor Antúnez (2010, p.5), define a la interpretación jurídica como el trabajo que toda persona (el interprete) debe realizar para aclarar, explicar, descubrir, y sobre todo, atribuir el sentido o significado de un determinado texto normativo, encontrar sus alcances o consecuencias jurídicas, poder exponer, traducir, revelar, reformular y/o aplicar el resultado de su interpretación, con el afán de convencer a sí mismo y a terceros. Para lograr dicho propósito, el intérprete debe basarse en uno o varios métodos de interpretación y utilizar la(s) técnica(s) existentes y aplicables al caso de que se trate y resolver los problemas semánticos que pueden surgir en su momento.

Antúnez (2010, pp.10-11) presenta algunos ejemplos de postulados, principios generales del derecho o “máximas jurídicas” para efectos de la labor interpretativa en materia fiscal:

- a). La norma particular prevalece sobre la general.
- b). Lo que no está prohibido está permitido, siempre que no se lesionen derechos de terceros y se acate lo que la ley ordena.
- c). El que afirma un hecho, ya sea positivo o negativo, tiene la obligación de probar.
- d). Quien puede lo mas puede lo menos.
- e). No hay tributo sin ley – nullum tributum sine lex.
- f). Donde la ley no distingue es porque no tiene porque distinguir.
- g). Nadie está obligado a lo imposible.

En tratándose de la Planificación Fiscal Internacional, Domínguez Barrero, López Laborda (2001, p.14), manifiestan que la elección del lugar donde localizar las inversiones, así como la determinación de la forma más adecuada de organización de la actividad económica en el extranjero es principalmente la transparencia fiscal de las diversas operaciones a realizar dentro del marco legal y fiscal.

2.7.1. Escuelas sobre la interpretación de la norma jurídica fiscal

Sánchez Gómez (2010, p.66), manifiesta las diversas escuelas sobre la interpretación de la norma jurídica fiscal y destaca las siguientes:

- a) Escuela o teoría absolutista, que niega la posibilidad de interpretar la ley, a la cual no debe darse más alcance que el literal. Constituye un culto del texto de la ley, siendo poco recomendable su postulado porque se inclina esencialmente por el sentido gramatical de las palabras empleadas y descuida su enfoque jurídico.

- b) La teoría de la voluntad del legislador, o teoría subjetiva, llamada también de “culto a los materiales”; sostiene que la labor interpretativa consiste en buscar la voluntad del legislador, investigando su psicología y la forma de expresión si es un legislador unipersonal y en el caso que sea pluripersonal mediante la búsqueda de esa voluntad en las exposiciones de motivos, trabajos preparatorios, discusiones parlamentarias, ideas políticas de los gobernantes, etc. Se le conoce también como escuela de “exegesis”, prácticamente se busca la razón de ser de la ley, o lo que es lo mismo, la necesidad social a cuya satisfacción se dirige aquella.
- c) Escuela objetivista o de la voluntad de la ley, la cual pretende separar la voluntad psicológica del legislador de la que está contenida en el propio texto legal. Contempla a la ley en forma personificada y se le atribuye una voluntad, de tal manera que la ley va adaptándose a los cambios sociales y de otra naturaleza que ocurren a medida que el tiempo va pasando. Lo que significa que toda norma jurídica debe estar enfocada a los intereses sociales y que en forma paulatina el pueblo debe acoplarse y ajustarse a su contenido.
- d) Escuela de la interpretación libre, la cual pretende que el juzgador, como miembro de la sociedad é intérprete del sentido popular, ante las imperfecciones de la ley, a de crear la norma adecuada, lo cual nos da a entender que la labor fundamental del juez consiste en proteger los intereses sociales al dictar sus resoluciones respectivas, subsanando en su caso las lagunas u omisiones que se registren en la norma aplicable a casos concretos.

En este sentido, Antúnez (2010, p.35) menciona que las escuelas o doctrinas de la interpretación para efectos meramente culturales considera 35 escuelas de interpretación más representativas y que en efecto son 35 doctrinas y estas a su vez las divide en dos bloques: 25 que corresponden a la corriente formalista (Derecho Codificado o escrito) y 10 que corresponden a la corriente realista (Derecho consuetudinario o anglosajón).

A continuación son presentadas las escuelas de interpretación de la corriente formalista, como derecho codificado que el mismo autor Antúnez (2010, p.36) manifiesta:

- 1.- *De la exegesis*.- Se basa en el sentido de las palabras, en el culto al texto legislativo, aunque también admite la intención del legislador. (Francia)
- 2.- *De la jurisprudencia de conceptos*.- Se basa en la lógica deductiva, donde los conceptos generales prevalecen sobre los especiales. (Alemania)
- 3.- *Científica*.- Se basa en la construcción jurídica a través de la investigación, tomando el texto de la ley y sus lagunas. (Francia)
- 4.- *De Viena*.- Se basa en que ningún método es el correcto, sustentándose en el principio de prohibición (PGD Lo que no está prohibido está permitido). (Austria)
- 5.- *De la tópica retórica*.- Se basa en la teoría de la argumentación mediante la labor creativa y la dialéctica. (Alemania)
- 6.- *Del tridimensionalismo jurídico*.- Se basa en los 3 aspectos que conforman el fenómeno jurídico: la norma, el hecho y los valores. (Brasil)

7.- *De la libre investigación científica.*- Se basa en el sentido del texto de la ley (escuelas modernas), utilizado diversas técnicas de interpretación. (Francia)

8.- *Legislativa.*- Se basa en la voluntad y la intención del legislador histórico, como institución no como persona (exposición de motivos). (Inglaterra)

9.- *De la nueva retorica.*- Se basa en el razonamiento y la argumentación analítico-lógico y dialectico-retorico. (Bélgica)

10.- *De la teoría argumentativa.*- Se basa en la conclusión, tomando razonamientos provenientes de la ley y de los PGD. (Inglaterra)

11.- *De la justificación.*- Se basa en justificar la norma aplicable al caso concreto. (Escocia)

12.- *De la lógica deóntica.*- Se basa en la voluntad de la autoridad de la autoridad legislativa. (Finlandia)

13.- *De la acción comunicativa.*- Se basa en el hecho de que cuando la norma es aplicable a un caso concreto, se perfecciona al derecho. (Alemania)

14.- *Del discurso jurídico.*- Se basa en la argumentación dada por la justificación interna, externa y la ponderación. (Alemania)

15.- *De la sistematización.*- Se basa en detectar las incoherencias, lagunas y redundancias del sistema jurídico a fin de reformular. (Argentina)

16.- *De las antinomias y lagunas.*- Se basa en solucionar las antinomias y lagunas a través de la plenitud del sistema jurídico. (Italia)

17.- *De las decisiones jurídicas.*- Se basa en determinar la validez y el significado de la norma aplicable, los hechos y las consecuencias. (Polonia)

18.- *De la pureza metódica.*- Se basa en la norma jurídica válida no contaminada. (Brasil)

19.- *De la manipulación interpretativa.*- Se basa en que el derecho es fruto de la interpretación y no de la norma. (Italia)

20.- *De la argumentación didáctica y sistemática.*- Se basa en un sistema sintáctico, semántico y geométrico. (España)

21.- *De la filosofía analítica.*- Se basa en que la norma constituye el producto de la interpretación y no su objeto. (España)

22.- *Del neo constitucionalismo.*- Se basa en que existe una obligación moral de obedecer a la constitución y sus leyes. (Italia)

23.- *Semiótica.*- Se basa en los signos y la semántica, así como atribuirles un sentido. (Italia)

24.- *De la mixtura ideal.*- Se basa en utilizar las diversas técnicas que permitan lograr al menos una de las posibles soluciones justas. (España)

25.- *De la problemática de la interpretación.*- Se basa en resolver la vaguedad, ambigüedad, antinomias y lagunas, al amparo de los significados de los textos normativos. (Italia)

A continuación son presentadas las escuelas de interpretación de la corriente realista, como derecho consuetudinario que el mismo autor Antúnez (2010, p.46) manifiesta:

1.- *Del utilitarismo.*- Se basa en la utilidad, la cual pretende ser el principio de la conducta humana. (Inglaterra)

2.- *De la jurisprudencia analítica.*- Se basa en la razón y los casos (precedentes) ya que su objeto no son las leyes. (Inglaterra)

3.- *Sociología francesa.*- Se basa en la experimentación, cuyas normas emanan a través de los hechos. (Francia)

4.- *De la corriente teleológica.*- Se basa en las resoluciones de los jueces, quienes colman lagunas con criterios teleológicos, en la costumbre. (Alemania)

5.- *De la jurisprudencia sociológica.*- Se basa en los hechos, “common law”. (EUA)

6.- *Del realismo jurídico.*- Se basa en la realidad de la conducta humana, en la valoración de los hechos y no en la argumentación jurídica. (EUA, Escandinavia, Prusia)

7.- *Racional.*- Se basa en la lógica de la razón. (España)

8.- *De la teoría egológica.*- Se basa en la conducta humana y no en las normas. (Argentina)

9.- *Constructivista.*- Se basa en interpretar bajo la perspectiva del juez. (Inglaterra)

10.- *De la filosofía analítica.*- Se basa en realizar juicios de valor, a partir de normas. (Argentina)

El mismo autor señala que la escuela de la problemática de la interpretación nos ayudará a resolver cuestiones de naturaleza semántica y lingüística. Todas las doctrinas citadas, ya sean en lo individual o mezcladas con otras, nos darán la pauta para elegir a las herramientas o utensilios, denominadas técnicas de interpretación, de cuya habilidad en su aplicación dependerá la eficacia del método empleado.

2.7.2. Tipos y fuentes de la interpretación jurídica fiscal

Antúnez (2010, p.47-48) manifiesta que existen dos tipos de interpretación: la interpretación de forma y la interpretación de fondo. La interpretación de forma se clasifica de la siguiente manera:

1.- *Auténtica.*- La realiza el legislador, ya de manera preventiva o posterior.

2.- *Judicial.*- La realizan los jueces a través de las sentencias.

3.- *Administrativa.*- La realizan los dependientes del poder ejecutivo, como el SAT, a través de circulares, reglamentos, etc.

4.- *Doctrinal.*- La realizan los estudiosos y peritos en la materia.

5.- *Popular*.- Lo realiza la gente común.

6.- *Por las partes*.- Se realiza en materia procesal.

7.- *Consensuada*.- Se realiza por las partes en un contrato.

Por otro lado, el mismo autor, señala que dentro de la interpretación de fondo, esta se realiza a través de la argumentación utilizando las técnicas que sean aplicables al caso en particular. Para ello, se debe razonar (pasar de lo conocido a algo desconocido) a fin de descubrir, explicar, justificar y atribuir el sentido o significado de una norma, con el propósito de convencer. Para convencer, deben utilizarse a su vez tanto la retórica como la dialéctica de manera apropiada, incluyendo razonamientos en base a silogismos. Esto es, el arte de la interpretación jurídica.

En este sentido, el mismo autor Antúnez (2010, p.53), señala que la interpretación de fondo está clasificada en dos dimensiones: I.- Métodos de Interpretación y II.- Problemas que surgen de la Interpretación. Por lo que respecta a los métodos de interpretación, el mismo autor señala que existen al literal, declarativo o estricto y además el deductivo. Dentro de la segunda dimensión están los lingüísticos, los lógicos y las lagunas de ley

Por lo que respecta a las fuentes de interpretación Sánchez Gómez (2010, p.72), señala que existen diversas y que se pueden clasificar como sigue:

Interpretación autentica o legislativa.- Es la que hace el legislador para elaborar la ley, siguiendo los mandatos previstos en el inciso f) del artículo 72 de la Constitución Federal, al ordenar que: “En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observaran los mismos trámites establecidos para su formación”. Esto significa que toda iniciativa de ley requiere de un proceso de interpretación para crear la norma adecuada a los intereses públicos que se reclamen o que sea necesario atender conforme a las exigencias o reclamos de la colectividad, en las exposiciones de motivos, en los debates parlamentarios encontramos el sentido lógico, exegético o gramatical que sirvió de razón e inspiración a los legisladores para interpretar y crear una disposición congruente con su cometido institucional.

Reyes Corona (2000), señala que esta interpretación es la que efectúa el propio legislador a través de la exposición de motivos de una ley, misma que tiene fuerza obligatoria general. “Aquella que deriva del pensamiento de los legisladores, expuesto en los debates parlamentarios”.

Interpretación administrativa.- Para Sánchez Gómez (2010, p.72), esta interpretación tiene por objeto desentrañar el sentido de las normas fiscales por las autoridades respectivas para darle su correcta caracterización a la obligación tributaria y a las exenciones que procedan, así como de las conducentes a otras situaciones propias de las relaciones del fisco con los contribuyentes.

En materia tributaria tiene mucha importancia la interpretación administrativa, señala el mismo autor, ya que en términos del artículo 34 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, los interesados directamente en situaciones reales y concretas que formulen consultas a las autoridades fiscales sobre la interpretación y aplicación de las normas jurídicas en la materia, tendrán derecho a que en forma expresa, fundada y motivada, y en breve termino les contesten, para que de esa forma se cumplan y se respeten correctamente dichas disposiciones legales, y

sobre todo que alcancen eficacia las garantías constitucionales de legalidad y eficacia, para no dejarlos en estado de incertidumbre o indefensión.

Reyes Corona (2000), manifiesta que la interpretación administrativa es la que realiza las autoridades fiscales a través de las resoluciones de carácter general (reglamentos) o de resoluciones particulares (resoluciones de consultas). Cuando estas son las que deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la ley fiscal.

Interpretación judicial.- Sánchez Gómez (2010, p.73), señala que esta interpretación es la efectuada por los Tribunales Judiciales y Administrativos al conocer de conflictos suscitados entre los particulares y las autoridades fiscales, como consecuencia de actos o resoluciones dictadas por estas últimas, y que lesionan la esfera jurídica de aquellos o de la Administración Pública, que lleva como finalidad declarar el derecho a favor de la parte que le asiste, y sobre todo a preservar las garantías de legalidad y audiencias, y ante todo el respeto a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, los métodos que se han citado en este párrafo de igual forma se debe respetar para que alcance su debida eficacia en la medida que sea necesaria su aplicación práctica, dándole su lugar a las garantías individuales del gobernado para evitar actos ilegales de las autoridades fiscales.

Referente a esta interpretación, Reyes Corona (2000) señala que en materia fiscal corresponde al Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunales colegiados de Circuito y Suprema Corte de Justicia de la Nación. El tribunal de la federación tiene la obligación de sujetarse a la interpretación jurisprudencial que establezcan los tribunales federales. Los casos concretos sometidos a decisión a los órganos anteriormente mencionados, solamente será obligatoria en un principio para las partes en conflicto pero si la decisión alcanza el rango de jurisprudencia formal podrá extenderse su obligatoriedad a los demás. Cuando consta en la jurisprudencia de los tribunales, sentada para aplicar la norma a cada caso concreto, y que tiene especial importancia en aquellos países en que las sentencias de los tribunales de cesación obligan a los tribunales inferiores a su absoluto acatamiento, también llamada interpretación judicial o usual.

Interpretación doctrinal.- Sánchez Gómez (2010, p.73) manifiesta que esta interpretación, corre a cargo de los estudiosos o investigadores del derecho fiscal, y que en la práctica se efectúa al realizar sus tratados, obras o principios que vienen a sostener sus convicciones personales sobre la materia, para mejorar y encausar por el mejor sendero el marco normativo y la actuación administrativa de la Hacienda Pública. Tal interpretación está obligada a respaldarse en los métodos más idóneos que recomiendan con mayor autoridad las obras que se han dado a través del tiempo y el espacio, y sobre todo las que están más actualizadas y con mayor prestigio académico a nivel nacional e internacional.

Respecto a esta interpretación, Reyes Corona (2000), señala que es la que realizan los tratadistas del derecho fiscal sobre cuestiones jurídicas y jurisprudencias. Aquella que realizan los jurisperitos (de cualquier materia), siempre discrepante entre si y sin otro valor que el de la fuerza convincente del razonamiento.

Interpretación ordinaria.- Reyes Corona (2000) manifiesta que esta interpretación es la que resulta de la aplicación común y cotidiana que realizan los particulares y con mayor frecuencia los consultores legales con relación a una situación jurídica con cada particular.

2.7.3. Métodos y técnicas de interpretación en materia fiscal

Margain Manautou (2008, p.157), manifiesta que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en la tesis P.XVIII/2007, resolvió que “la interpretación implica desentrañar, esclarecer o revelar el sentido de la norma, de la disposición, lo cual puede lograrse a través de los métodos gramatical, analógico, histórico, lógico, sistemático, causal o teleológico”.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, diversos autores definen los métodos y técnicas de interpretación en materia fiscal que en la aplicación de las estrategias fiscales en las organizaciones sinaloenses resultan indispensables para su estudio y análisis. Además, con el objeto de poder encuadrar adecuadamente el estudio de los métodos y técnicas de interpretación aplicable en materia fiscal a continuación se resumen las principales que hasta la fecha se han utilizado en las diversas ramas que integran la ciencia jurídica fiscal.

- I. El método exegético, estricto o literal, Sergio Francisco de la Garza citado por Sánchez Gómez (2010, p.67), señala que este método utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas, en virtud del principio de legalidad que tiene más importancia en el Derecho Tributario que en otras ramas del derecho, ya que no hay impuesto sin ley expresa que lo establezca. Para Jarach, citado por Margain Manautou (2008, p.153), interpretación estricta significa evitar la interpretación analógica, en cambio García Belsunce, citado por el mismo autor señala que la interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma “el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que como dice Vanoni, el interprete declara”.

Los sostenedores de este método expresan que los sistemas de interpretación admitidos por el Derecho en general, no son aplicables al Derecho Fiscal y que dada la naturaleza especial de sus normas, estas solo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto. En este sentido podemos afirmar que la interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, oscuridades o lagunas de la ley.

Sin embargo, este método, sostiene Margain Manautou (2008, p.154) solo es bueno cuando la norma no ofrece problema alguno, cuando la norma es clara, precisa y emplea términos que solo tienen un solo significado. Pero, ¿qué sucede cuando recoge un termino con más de un significado?; ¿debe interpretarse de acuerdo con el uso corriente o conforme a su significado técnico?

Como se puede observar, el método de interpretación literal, consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto. Este método en la práctica puede dar lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a interpretaciones incongruentes o absurdas ya que puede darle un contenido totalmente distinto a una norma del que se deriva de su mera significación gramatical, y por ello se debe cuidar ante todo su congruencia de una ley ordinaria con el espíritu de la Constitución, para saber si se están respetando o no los principios de legalidad y justicia.

- II. El método histórico, Sergio Francisco de la Garza citado por Sánchez Gómez (2010, p.67), que se vale para encontrar el sentido de la ley de los precedentes, del derecho

derogado, de la evolución de las instituciones jurídicas, o de las exposiciones de motivos que dieron origen a la norma jurídica, y que como consecuencia procura elementos para una interpretación auténtica.

La finalidad del método de interpretación lógico-conceptual o histórico estriba en descubrir el espíritu de la ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra; por lo tanto debe buscarse en la exposición de motivos que dieron origen a esa norma las razones, las circunstancias o motivos que sirvieron de sustento para su creación. En otras palabras este método persigue descubrir su significado conceptual de una ley desde un punto de vista eminentemente lógico, para desentrañar su naturaleza intrínseca y filosófica del concepto jurídico de que se trate.

- III. El método sistemático, Latapí (1999, p.59) señala que es también denominado “método de interpretación armónico” y es sumamente utilizado al igual que el de “*contrario sensum*”, este método toma en cuenta el marco jurídico como una unidad e interpreta cualquier disposición a la luz del artículo analizado; pero en armonía con otros.

Sergio Francisco de la Garza citado por Sánchez Gómez (2010, p.67), manifiesta que este método pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquella forma parte. El Tribunal Fiscal de la Federación (TFF) ha resuelto que los preceptos de una legislación deben interpretarse principalmente en el sentido de que no se contradigan, que un precepto debe ser interpretado en relación con los demás de la misma ley, y que no debe olvidarse el principio de hermenéutica jurídica que dispone que las normas de una ley deben interpretarse armónicamente.

El método de interpretación auténtica, recomienda que para entender la verdadera significación de una disposición normativa, no se atienda ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias. Es decir se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley, por esta razón esta interpretación también se la llama “legislativa”.

- IV. El método de la significación económica, Sergio Francisco de la Garza citado por Sánchez Gómez (2010, p.67), manifiesta lo que tienen las leyes financieras, dado el contenido económico que poseen. Este método está establecido en el ordenamiento tributario Alemán que dispone que para la interpretación de las leyes de impuestos se deben atender a su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias. En este sentido, Margain Manautou (2008, p.157), señala que hoy se habla de tomar en consideración el aspecto económico que contiene el artículo que se interpreta y de que no debemos estar a la interpretación estricta del mismo, sino armonizar la disposición del precepto que aparenta contener una omisión o no el alcance que se desprende de su lectura sino interpretarlo de manera armónica con los demás artículos de la ley y se llegara a la conclusión de que no existe la omisión que se cree que tiene. Para Jarach (2004, p.395), manifiesta que hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente, esta

aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente, además, la consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en la normas materiales.

- V. El método de interpretación doctrinal, Latapí (1999, p.59), considera que este método deriva de la doctrina en materia de derecho fiscal y se recurre a menudo a los principios de Adam Smith o a juristas renombrados en el medio.

- VI. El método de interpretación restrictiva. García Belsunce, citado por Margain Manautou (2008, p.152) dice que la interpretación restrictiva es aquella “que restringe o reduce el sentido literal de la ley”, criticando la idea de Jarach, que afirma que por esa forma de interpretación se debe entender la prohibición de interpretar ampliatoria o extensivamente las normas. Hay diversas tesis sobre este criterio de interpretación. Las principales y más conocidas son las siguientes:
 - a) *Indubio contra Fiscum*. Este método de interpretación tiene hoy en día fuertes partidarios y es la que sustentan todavía los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica, al expresar *more strongly against the government* (mas fuerza contra el gobierno). Los primeros sostenedores de esta regla fueron los romanos, al decir que no incurría en falta quien, en caso de duda, resolviese en contra del fisco. Los tratadistas italianos argumentan al respecto que si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de oscuridad o de duda debe estarse por la no imposición.
 - b) *Indubio Pro-Fiscum*. Los partidarios de este método expresan que “el Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino que solamente se exigen hasta donde lo requieren las necesidades públicas. El problema sea de una ley tributaria existente o proyectada, siempre se resuelve en un debate entre contribuyentes. Lo que se recaude de menos en un impuesto determinado, mediante la desgravación o exención de un contribuyente, se tomara en agravación de la situación de otro contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno, debe ser pagado por otro. Esto quiere decir, que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde; luego lo que unos dejan de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá porque afectar a los demás.

- VII. El método de interpretación por analogía, Latapí (1999, p.58), manifiesta que este método pretende interpretar de forma similar o parecida el tratamiento fiscal de algún hecho o acto, sin embargo, no podrá aplicarse cuando estamos hablando de interpretación estricta. Margain Manautou (2008, p.154), señala que se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del

legislador gravar o regular, por su sola semejanza – no igualdad- con la situación verdaderamente aplicable. La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que “no hay tributo sin ley” ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse, se violaría el principio de legalidad. Además, se sostiene que si las leyes tributarias son leyes de excepción y restrictivas de derechos, no pueden ser interpretadas analógicamente. Es un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley y no en forma armónica. Pretender esto es destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

Bajo este contexto podemos confirmar que el método de interpretación analógica, consiste en aplicar a una situación de hecho no previsto en la ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que si esta prevista en la ley. Comúnmente, esta técnica jurídica se expresa a través del aforismo que nos dice que, “Donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho”. Este método no es recomendable en materia fiscal, porque se puede caer en la injusticia, el desvío de poder, la arbitrariedad o en la equivocación en perjuicio de los contribuyentes o del propio fisco

Reyes Corona (2000), manifiesta que el método más aceptado en materia fiscal es el de la interpretación estricta o literal a las normas que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretan aplicando cualquier método de interpretación jurídica según lo establece el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. No debe confundirse el término interpretación con el término integración, ya que en la interpretación se investiga lo que el legislador ha querido decir en una ley, mientras que en la integración se busca colmar una lengua existente en una ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso. Al interpretarse una norma en forma estricta o literal significa dar a la misma el alcance expresado, que emana de las palabras empleadas por el legislador, en términos rígidos y estrictos.

Cabe destacar, que en la doctrina del Derecho Fiscal también se habla de la interpretación de la norma jurídica desde el punto de vista de los resultados de su intérprete, parte de las cuales son discutibles porque no son propias y menos recomendables para el rubro fiscal, y son: la declarativa o estricta la restrictiva y la extensiva.

La interpretación declarativa o estricta es la más recomendable para el Derecho Fiscal, y tiene por objeto declarar el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas por el legislador, cuidando las razones o motivos que lo orillaron a crear este precepto jurídico según su sentido lógico, filosófico y social que le sirvió de sustento para emitirlo, por ejemplo se entiende tanto al varón como a la mujer. Mientras que la interpretación restrictiva, es aquella que le atribuye a la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que resulta de un significado lógico o gramatical de las palabras respectivas, y en tal caso se puede pecar de defecto, omisión o imprecisión en esa interpretación, por ejemplo, por hombre se entiende o se comprende solo al varón y no a la mujer. La interpretación extensiva es la que tiende a darle un alcance mas allá de su objetivo fundamental o medular de las palabras empleadas a una disposición jurídica, y se

corre el riesgo de pecar en exceso, tanto para exigir una obligación fiscal, como para liberar de la misma a ciertas personas físicas y morales, y con ello se puede caer en la injusticia o desvío de poder de una autoridad fiscal, o en la evasión tributaria de particular (Sánchez Gómez, 2010, p.69).

Reyes Corona y Sánchez Gómez coinciden que en materia fiscal la interpretación declarativa, estricta o literal es la más recomendable para el Derecho Fiscal, ya que es el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que establece que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta y se utilizara cualquier método de interpretación fiscal a falta de norma fiscal expresa. Por tal motivo en la utilización de las estrategias fiscales los particulares deberán valorar que la aplicación del artículo 5 del CFF es el soporte jurídico para su interpretación.

Margain Manautou (2010, p.151), señala que los tratadistas se han preocupado por precisar la diferencia existente entre interpretación e integración de una ley. La interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente, en una particular regla de derecho, mientras que la integración consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso. El mismo autor manifiesta que los principales métodos de interpretación en materia fiscal, son: el restrictivo, el estricto o literal, el analógico y el económico.

Hoy en día se habla de tomar en consideración el aspecto económico que contiene el artículo que se interpreta y de que no debemos estar a la interpretación estricta del mismo, sino armonizar la disposición del precepto que aparenta contener una omisión o no el alcance que se desprende de su lectura sino interpretarlo de manera armónica con los demás artículos de la ley y se llegara a la conclusión de que no existe la omisión que se cree que tiene.

2.7.4. La interpretación conforme a la legislación fiscal mexicana

Primeramente, es importante señalar que la interpretación jurídica surge a partir del Código Civil Federal. En este sentido el artículo 19 del mismo Código, establece lo siguiente:

Artículo 19.- Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales del derecho.

Aunque no es extensivo en materia fiscal, si resulta interesante su análisis, ya que la desatinada redacción del precepto causa el asombro en que no se hayan corregido sus errores a saber qué las controversias deben resolverse, primero, conforme a la letra de la ley, es decir, en base al texto literal del Código Civil. Si existe duda para resolver la controversia, debe aplicarse la interpretación jurídica de la ciencia del Derecho – en toda la extensión de la palabra-, a través de los métodos que se han formado para ello y que son el centro medular de estudio, en la inteligencia de que para la correcta aplicación de tales métodos deben utilizarse en su parte dogmática a los Principios Generales del Derecho.

Antúnez (2010, p.13) señala que para efectos específicos del CFF, y dado que ninguna ley fiscal a título particular establece regulación en materia de interpretación jurídica, es el artículo 5 el que establece lo siguiente:

Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Lo primero que se desprende de este artículo es que se refiere exclusivamente a la materia fiscal, asimismo, nos establece una limitante en lo que respecta la interpretación de ciertas disposiciones fiscales, pues nos indica que vamos a hacer cuando estemos en una situación de esas características. La situación que se desprende de este artículo en comento se refiere a los siguientes puntos:

Sujeto.- Dentro de esto debemos acudir al primer artículo del Código Fiscal de la Federación, en el cual se nos establece que “Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, por lo tanto se puede desprender que sujetos son las personas físicas y morales”.

Objeto.- Por objeto debemos de considerar que es la obligación, la prestación de que manera legal puede exigir el acreedor al deudor.

Base Gravable.- Este término usado en materia fiscal para referirse a lo que se toma en consideración para el cálculo del tributo, esto es para llegar a la forma líquida de la contribución, aunque faltaría lo que se refiere al último punto.

Tasa.- Por tasa se entiende el porcentaje aplicable a la base gravable, además que se maneja por tasa o tarifa, siendo la tarifa una serie de límites con diversos porcentajes dependiendo del nivel de ingresos y la tasa es un porcentaje fijo no importando el nivel de ingresos.

Cuando las disposiciones fiscales se refieren a estos conceptos de interpretación tiene que ser estricta, esto es literal, a la letra. Pero cuando nos encontramos ante situaciones distintas en la ley se autoriza la aplicación de cualquier método de interpretación.

Izaza (2008, p.5), manifiesta que en el artículo 5 del CFF hay una confusión de conceptos, pues aplicar e interpretar suelen ser diferentes, la norma primero se interpreta y luego se aplica, sin embargo de la redacción se deduce que el legislador uso ambas expresiones como sinónimos, y, peor aún, supuso que la aplicación estricta es un método, a pesar de que solo es una forma de aplicar la norma, interpretada si, de conformidad a los métodos que resulten aplicables. Bajo esta consideración, jurídicamente hablando, el precepto no establece como deben interpretarse los elementos esenciales del tributo, pues el primer párrafo solo establece como aplicarlos. Por tanto interpretando armónicamente este artículo, el segundo párrafo del precepto ofrece una solución: las normas referidas a los elementos esenciales del tributo se interpretan conforme a cualquier método, pero se aplican estrictamente. Esto fundamenta el aserto de que las demás disposiciones no se aplican estrictamente, con independencia del método interpretativo que se utilice. Esto, señala el autor, coincide con la recomendación de García Maynes en el sentido de que el intérprete debe hallar la unidad conceptual entre la finalidad de la norma y su aplicación.

Sánchez Gómez (2010, p.70), señala que dicho precepto del artículo 5 del CFF nos permite sostener que la legislación fiscal federal sigue el principio de interpretación estricta del derecho, procurando ante todo respetar el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, y tampoco sin extenderlo, pero ante todo cuidando el espíritu jurídico que dio origen o sirvió de fundamento para crear ese precepto jurídico, en lo que se refiere a cargas tributarias, esto es, para que en forma correcta se especifique el alcance de los elementos de la obligación tributaria, como son: el objeto, sujetos pasivo y activo, la base del tributo, la cuota o tarifa, forma y periodo de pago y exenciones.

Cabe destacar, que las exenciones, son las excepciones a la regla de la obligación tributaria, esto es, se refiere a todos aquellos supuestos, personas o cosas que están liberadas de la obligación contributiva por razones económicas, sociales o políticas, y que deben de respetarse para que haya eficacia en la política y justicia fiscal, y en cada ley tributaria quedan plenamente identificadas tanto las cargas como las exenciones para efectos de que sean interpretadas y aplicadas correctamente.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, esto permite alcanzar un equilibrio en la interpretación de la norma jurídica fiscal, al ordenar que otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica, lo que quiere decir que es válido aplicar por el interprete los métodos: exegético o literal; lógico o conceptual; autentico o legislativo; el identificado como *a contrario sensu*; el estricto o exacto; el histórico; el sistemático y el de la significación económica. Varios de ellos tienen una íntima relación y hasta se equiparan en su objetivo, sin embargo se hace el señalamiento para identificarlos desde un punto de vista doctrinal (Sánchez Gómez, 2010, p.70).

El mismo autor señala que a falta de norma fiscal expresa se aplicara supletoriamente el derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la legislación fiscal, esto significa que las omisiones o lagunas que se registren tanto en la legislación substantiva o material, como la de índole procedimental fiscal, pueden subsanarse con los Código Civil y de Procedimientos Civiles o los penales conducentes, propios para esa esfera de gobierno, cuidando ante todo la armonía con las disposiciones tributarias y el objeto de las mismas.

Sánchez Gómez (2010, p.71), manifiesta que la aplicación y entendimiento de las normas jurídicas fiscales consisten en desentrañar su significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley, y ello dará como resultado lo siguiente:

- I. Al interpretarse una norma fiscal, debe desentrañarse simultáneamente el significado tanto gramatical como conceptual de las palabras que la componen, para que se conozca a ciencia cierta el espíritu del legislador o las razones que dieron origen a ese precepto.
- II. Se trata de una interpretación estricta, por lo que terminantemente queda prohibido hacer extensivos sus alcances y consecuencias jurídicas a casos o situaciones no contemplados en esa norma jurídica.
- III. Que en la aplicación de una ley hacendaria exista una correcta adecuación de los hechos que se dan en la realidad social o que son motivos de las cargas y exenciones con la respectiva hipótesis normativa.

IV. Los métodos de interpretación autentica y *a contrario sensu* son un complemento de la interpretación estricta, toda vez que por un lado se debe desentrañar el espíritu del legislador o las razones que dieron origen a esa norma, y por el otro lado que no deben considerarse dentro de una hipótesis normativa aquellos supuestos, cosas o actos que no estén comprendidos dentro de la misma, o cuestiones que estén colocadas en una situación contraria a su contenido.

Margain Manatou, citado por Reyes Corona (2000), formula las siguientes conclusiones respecto al último párrafo del artículo 5 del CFF y señala que:

- 1.- Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- 2.- Por su naturaleza específica, deben interpretarse en forma estricta o literal, las normas que señalan al sujeto, objeto, la base, las cuotas y tarifas, así como el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las excepciones, infracciones y sanciones.
- 3.- Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse a su sentido técnico; solo cuando una norma legal da una acepción distinta a la de la ciencia que corresponde el término, se estará a su sentido jurídico.
- 4.- La interpretación analógica debe prescribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consagrado en el punto dos anterior, o se colma una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

En este sentido, las normas del Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicadas atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico-conceptual de las palabras utilizadas; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas sus consecuencias a situaciones no contempladas en las mismas, por similares o parecidas que pudieran resultar. De acuerdo a lo anteriormente señalado, puede advertirse que el método de interpretación estricta tiene por objeto primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica, sin ampliar o restringir sus alcances, y tampoco sin pretender encuadrar supuestos o hechos que no sean propios de esa norma.

La interpretación es el medio que tiene aquel estudioso del derecho de llegar a conclusiones sobre los aspectos de controversia de la ley. La interpretación no es solo un decir lo que se entiende de la ley, si no que va más allá de ese aspecto superficial, es desentrañar el sentido de la expresión legislativa para poder comprender, plenamente, su alcance; y para esto se tiene a nuestro alcance diversos métodos que nos auxilian para poder alcanzar nuestra meta de interpretar.

En materia fiscal, lo aplicable para el Sistema Tributario Mexicano, es lo señalado en el artículo 5 del CFF, que es estricta en tratándose de sujeto, objeto, base y tasa, pero en otros aspectos se puede aplicar cualquier método de interpretación.

Los individuos se enfrentan frecuentemente, tanto en el ámbito de su actividad económica como en la esfera de sus relaciones familiares a decisiones que tienen un componente fiscal muy

relevante. En este sentido, tanto las personas físicas como las personas morales deberán elegir el régimen fiscal que este más acorde a sus características y saber que los beneficios que obtenga no van a tributar igual si la actividad se desarrolla bajo el esquema de persona moral. Los sujetos también deben conocer que las circunstancias familiares influyen decisivamente en las cargas tributarias.

Reyes Corona (2009, p.18), señala que la generación del ahorro tributario es legítima a través de la diversas economías de opción que pueden aplicar los contribuyentes, ya sea con estímulos, créditos, exenciones (parciales o totales), regímenes preferenciales, diferimiento del pago del tributo, compensaciones, entre otros esquemas. Hablar de opciones legales fiscales, de economía de opción, de planeación fiscal o de alta planeación fiscal, engloba la configuración que tiene lugar y a la que tiene derecho un sujeto que realiza actos de negocios que por su naturaleza tendrán un efecto tributario; la economía de opción que puede utilizar alberga su configuración y utilización desde el mismo momento que la ley de la materia determine que la enajenación de bienes o el uso y goce temporal de estos tiene efectos tributarios; luego entonces es la misma ley tributaria la que, por ejemplo, determina la posibilidad de enajenar bienes como persona jurídica o como persona física, incluso como contrato o ente sin personalidad jurídica propia, así como puede otorgar el uso o goce temporal de bienes como persona jurídica o también como persona física, en ambos casos las deducciones neutralizadoras del ingreso serán sumamente distintas y no solo ello, sino que incluso los impuestos que arroguen cargas a estos serán totalmente distintos, puesto que la naturaleza del acto desde el origen influirá directamente en el efecto del mismo ante la imponible o liberación de contribuir por dicho ingreso.

El mismo autor manifiesta que, las diversas economías de opción, en el caso muy particular de México, en ocasiones son tildadas de prácticas evasivas del entero de las contribuciones que llegasen a corresponder, puesto que el SAT da a conocer de forma masiva las practicas que considera lesivas de sus intereses, pero vale la pena aclarar que cuando se trata de prácticas que son a favor de los contribuyentes, estas en ocasiones no son publicitadas y se llegan al extremo de que en algunos casos el mismo Poder Judicial, quien debería de publicar las tesis relacionadas a los casos resueltos por ellos hace valido hace valido el compadrazgo proteccional a favor de las autoridades tributarias, porque lo que no es ético es la actuación de dichos órganos juzgadores, en algunos casos, so pretexto del perjuicio que pudiera generar en la recaudación.

Reyes Corona (2009, p.27), señala que encontramos diversas conceptualizaciones de aquello que determina un pago mayor o menor respecto de la actividades cotidianas de los sujetos pasivos, existen los mismos doctrinariamente y judicialmente, sin embargo no existe una unificación que terminantemente exponga una resolución firme al caso concreto sobre lo que es una economía de opción; incluso puede decirse que las economías de opción pueden darse en todos los actos imponibles que realiza el contribuyente, sin embargo, algunos de ellos van sujetos a la carga (impositiva) y otros son liberados por la falta de legislación que determine los elementos del devengo tributario.

Bajo esta perspectiva el mismo autor, manifiesta que la economía de opción está ligada a tres fuentes naturales:

- 1.- El origen del acto.
- 2.- El o los sujetos que intervienen en el mismo; y

3.- El conocimiento del contribuyente de las economías de opción aplicables al caso concreto.

Domínguez Barrero y López Laborda (2001, p.10)³² basándose en los principios básicos de la planificación fiscal, señalan que las reacciones de los contribuyentes ante la progresividad impositiva dan como resultado que las opciones existen para diferir la carga tributaria, o las posibilidades de arbitraje impositivo que se pueden llevar acabo transformando valores y actividades en busca de tipos impositivos menores. Estos autores señalan que con las economías de opción la legislación fiscal permite para que paguemos los impuestos mínimos que se nos requieren, además estas opciones son lícitas, sin que exista por parte del contribuyente, extralimitaciones, artificio o, en definitiva, abuso de la configuración jurídica de los impuestos como podría ocurrir en casos de elusión fiscal, como el fraude de ley, y, por supuesto, en los de evasión o con la simulación de los negocios.

Stiglitz (1985) citado por Domínguez Barrero y López Laborda (2001, p.12) identifica tres principios fundamentales en la planificación fiscal: el diferimiento de los impuestos, el arbitraje entre tipos de gravamen distintos y el arbitraje entre operaciones sujetas a distinto trato fiscal.

Las economías de opción, según Reyes Corona (2009, p.28) pueden verse como un fraude a la ley según como esta se aplique. Joan Francesc Pont Clemente, citado este mismo autor, menciona, que en la economía de opción, dice: El fraude de ley tributario es una huida de las vías negociales ordinarias tan teñida de ánimo elusivo que deforma la realidad hasta lo grotesco.

2.8. Implicaciones y riesgos de la estrategia fiscal en las organizaciones sinaloenses

La obligación de contribuir al gasto público, por parte de las organizaciones sinaloenses a través del pago de contribuciones es una carga cuyo incumplimiento genera consecuencias administrativas y en algunas ocasiones también responsabilidades de carácter penal. Es por eso la importancia de analizar las consecuencias que trae consigo el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Existen infracciones leves en materia fiscal y en algunos casos grandes delitos fiscales que son penalizados. La utilización de estrategias fiscales en las organizaciones sinaloenses también implica riesgo que es importante considerar, esto derivado por la incertidumbre que en los últimos años el sistema tributario mexicano ha sido muy inconsistente por sus constantes reformas.

El desarrollo de la penalización tributaria en México se impulsa a partir de la época independiente, en la cual se persiguieron los delitos de contrabando. A lo largo de la historia la legislación mexicana ha tenido diversas reformas en esta materia de cara al combate a la evasión y la defraudación fiscal. Los delitos han sufrido cambios importantes a lo largo del siglo pasado, en primer lugar se debe mencionar la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal (LPDIMF), la cual fue modificada por la Segunda Convención Nacional de Causantes. Además, antes de la publicación del CFF, los tipos penales se encontraban dispersos en distintos cuerpos normativos. Posteriormente, se reformaron en 1984 los artículos 168 del Código Federal de Procedimientos Penales del Distrito Federal (CFPPDF), (Alvarado Esquivel, 2008, p.321).

³² Ambos autores son profesores titulares de Economía Aplicada en la Universidad de Zaragoza España y llevan más de diez años trabajando el tema de Planificación Fiscal, además en algunas Facultades de España derivado a ello han incorporado dentro de sus Planes de Estudios la materia de Planificación Fiscal.

Los cambios han sido producto de la evolución doctrinal que ha tenido el derecho sustantivo penal mexicano en cuanto al cuerpo del delito y los elementos del tipo penal. El cuerpo del delito fue durante mucho tiempo el vértice del concepto de tipo, además se debe aclarar que el concepto del cuerpo del delito se refería a la descripción objetiva del hecho, es decir, a los elementos objetivos del delito. Sin embargo, con la reforma de 1999, se regresa al cuerpo del delito y a la probable responsabilidad del indiciado como base del ejercicio de la acción penal. Con reformas al CFF en el año 1999 y al Código Federal de Procedimientos Penales, se establecen nuevamente la calificación de los “delitos graves”, es decir, aquellos en que el indiciado o probable responsable no tiene derecho de libertad provisional bajo caución durante el tiempo que dure el proceso penal.

Amatucci (2008, p.589), señala que el ahorro de impuesto, elusión y evasión, son tres conceptos, tres contenidos y tres categorías con un único objetivo, porque es en todo caso el mismo: por medio del ahorro de impuesto, de la elusión y de la evasión se sustrae de la obligación tributaria. El comportamiento en el primer supuesto es autorizado por la ley, en el segundo constituye un abuso o un fraude a la ley y en el tercero es contrario a la ley. En el primer caso, el sujeto actúa de acuerdo con la ley de manera que no nazca la obligación tributaria; en el segundo hace que ella no surja mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante pero no garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto; y en el tercero, oculta el nacimiento. En el ahorro de impuesto el contribuyente manifiesta con claridad su propio intento, mientras que en la elusión y en la evasión su comportamiento es subdoloso.

En diferentes foros, Antúnez (2010, p.74) considera que siempre se han confundido los términos de elusión y evasión de impuestos, se piensa que la evasión fiscal es eminentemente fraudulenta y que la elusión solo se basa en encontrar la mejor alternativa fiscal, sin caer en fraude. Nada más falso, en efecto, evadir significa, 1. Evitar un daño o peligro; 2. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista; en tanto eludir implica evitar con astucia una dificultad o una obligación. Luego entonces, si evadir es evitar y/o eludir con astucia una dificultad o una obligación; tenemos que los vocablos evadir, eludir y evitar son sinónimos. En ese tenor, los tres términos se emplean con un común denominador: la astucia ante una dificultad u obligación.

Quintana y Rojas (1999, p.380) señalan que la infracción fiscal se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales. En otras palabras, aquel que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley como la presentación de declaraciones, que ejecute actos prohibidos, como el contrabando, o bien que no tolere actos de la autoridad fiscal, como las visitas domiciliarias, incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria.

Por lo que respecta al delito fiscal, Sánchez Gómez (2009, p.509) lo define como una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un sujeto pasivo principal o responsable solidario de la obligación contributiva, que lleva como propósito evadir el cumplimiento de la misma, y provoca un daño a los ingresos del Estado, y por ello al responsable debe ser sancionado tanto con una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto activo, conforme a la gravedad de la falta. Un delito fiscal es un acto u omisión sancionada por las leyes fiscales y penales en forma administrativa y judicial, en el primer caso el castigo es impuesto por una autoridad fiscal, y en el segundo por una autoridad judicial.

En este sentido podemos afirmar que el delito fiscal es la violación a las leyes de naturaleza fiscal, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, pudiendo reprimirse esa conducta con una multa y pena privativa de libertad, para que el infractor sufra un escarmiento por su conducta antijurídica, dolosa o culposa, y para resarcir los daños y perjuicios causados al patrimonio del Estado. Cabe destacar que, prácticamente los delitos fiscales son el resultado de las infracciones con agravantes, que afectan considerablemente a las finanzas publicas federales, estatales y municipales, y que por tal motivo los responsables de los mismos son sancionados administrativa y judicialmente, la privación de la libertad, es sufrimiento corporal y moral que debe soportar el sujeto activo, independientemente de la pena pecuniaria que rigurosamente tiene que aplicarse al transgresor de la norma jurídica, para que el Estado perciba una cantidad de dinero específica que venga a destinarse a sufragar los gastos públicos, porque esta sanción es la que más interesa al fisco que se haga efectiva, para cumplir sus funciones de interés social, incluyendo el pago de la suerte principal, los recargos y algunos otros accesorios legales que procedan legalmente.

La fuerte presión fiscal a que se ha llegado en la mayoría de los países ha llevado a la mayor parte de ellos a combatir enérgicamente la evasión y la defraudación fiscal, desde diferentes perspectivas económicas y políticas.

Soler (2008, p.551), manifiesta que la modalidad mas típica de los delitos tributarios de daño es la llamada “evasión”, que consiste en el incumplimiento dolosos de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidasas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido. El mismo autor señala que si el fisco advierte el perjuicio patrimonial hará uso de los medios procesales para lograr el resarcimiento del daño y el castigo del infractor mediante las sanciones penales pertinentes, en este sentido deberá demostrar en tal caso, que el perjuicio patrimonial se ha producido por la falta de ingreso del tributo y, además, que su acción fiscalizadora pudo verse afectada por la acción obstaculizante del contribuyente quien mediante el empleo de maniobras o artificios procuro distorsionar la verdad de los hechos para que quedara impune el delito cometido, la relación causal entre el error y la disposición patrimonial no existe en la evasión, pues el engaño se dirige a facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor.

Bajo esta perspectiva, Antúnez (2010, p.75) señala que existe la evasión fiscal lícita, es decir, la elusión fiscal lícita; mismas que toman la noción de Planeación Fiscal, mientras que la evasión fiscal ilícita, es decir, la elusión fiscal ilícita; mismas que toman la noción de Defraudación Fiscal. De acuerdo a lo anterior es de sorprender que no hemos adquirido la semántica real de la palabra “evasión”, y pensamos todos, autoridades fiscales y penales, empresarios y fiscalistas, que la evasión es un pecado y que se castiga con pena corporal, pues denota una conducta ilícita. La consecuencia de la evasión y/o elusión, teniendo como causas conductas lícitas, es totalmente apegada a Derecho; en tanto que la consecuencia de la evasión y/o elusión, teniendo como causas conductas ilícitas, toma la forma de delito. Por ello, toda Planeación Fiscal es lícita. La evasión fiscal ilícita la que debe ser castigada por constituir un delito, el cual está debidamente tipificado en los artículos 108 y 109 del CFF. Ahora bien, dado que una de las características de la norma jurídica es la coercibilidad, corresponde al poder público, a sea, a la autoridad legalmente reconocida, la acción penal.

Flores Zavala (2001, p.336) manifiesta que la evasión del impuesto es un fenómeno importante que requiere su estudio, este consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto. Nadie lo cubre. El mismo autor señala que puede haber dos formas de evasión fiscal: una legal y otra ilegal. La legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, mientras que la evasión ilegal, es cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales. No puede impedirse la evasión legal, porque, como su nombre lo indica, se produce en virtud de actos realizados dentro de la ley, pero si debe evitarse la evasión ilegal, la evasión ilegal o fraude al fisco, no solo daña al fisco, sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

De acuerdo a lo anteriormente mencionado, el fiscalista alemán Gustavo Hubner citado por Antúnez (2010, p.76) describe que dentro del nivel administrativo, el objetivo es la mayor eficiencia posible del fisco. Cuanto más eficaz sea la administración fiscal, mediante la correcta aplicación de las leyes existentes, y en consecuencia, cuanto más homogénea se presente aquella al ciudadano; cuanto más grande le parezca a este el riesgo de ser descubierto y cuando considere el riesgo de cometer una infracción fiscal, tanto más dispuesto estará a actuar en concordancia con la legislación tributaria. Cada vez que el ciudadano cambie de conducta al respecto, está dando un cambio positivo hacia la meta final, que consiste en el cumplimiento general de las obligaciones tributaria, ante esto podemos confirmar que una administración débil, que no aplica las leyes disponibles, o aun peor, que no hace pleno uso de las facultades legales existentes, induce al contribuyente a estimar innoco el riesgo que corre por no cumplir con sus obligaciones tributarias. Lo anterior implica que el fenómeno de la evasión y/o elusión fiscal ilícita, proveniente de conductas de la misma índole, tendrá a disminuir con una administración fiscal fuerte; en cambio, si es débil, el sujeto siempre preferirá ejecutar conductas ilícitas, pues a sabiendas que el riesgo es ínfimo, será proclive a hacer realidad las sugerencias de los pseudofiscalistas.³³

El CFF vigente en su artículo 108 define el delito de defraudación fiscal de la manera siguiente: Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución, comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. Este delito y el previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrá perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita. El mismo artículo señala que el delito de defraudación fiscal se sancionara con las penas siguientes:

I). Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de los defraudado no exceda de \$ 1'221,950.00.

³³ Los pseudofiscalistas son aquellos fiscalistas que compran facturas, compran empresas con pérdidas fiscales, utilizan sociedades cooperativas, en nombre colectivo, entre otras actividades, cuyo propósito llevar a cabo ciertas estrategias fiscales fraudulentas

II). Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de los defraudado exceda de \$ 1'221,950.00, pero no de \$ 1'832,920.00.

III). Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 1'832,920.00.

Alvarado Esquivel (2008, p.327), manifiesta que el artículo 108 del CFF tipifica el delito de defraudación fiscal y nos ofrece una definición legal de la defraudación tributaria, que contiene varias hipótesis delictivas, así resulta, que para algunos autores este tipo penal se asemeja al delito de fraude tipificado en el Código Penal Federal, es así, que resulta innegable que la defraudación tributaria tiene tintes de fraude genérico, en una primera aproximación gramatical el fraude de acuerdo con el diccionario de uso del español María Moliner, contempla una doble acepción, por una parte, significa engaño hecho con malicia, con el cual alguien perjudica a otro y se beneficia a si mismo; y por otra, delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de trabajos públicos, perjudicando los intereses del Estado de acuerdo con la otra parte. Al analizar este tipo penal, es preciso en todo caso, la exigencia de una conducta dolosa que se manifiesta mediante el uso del engaño. El engaño aquí debe entenderse, de acuerdo con el diccionario del uso del Español, como “hacer creer a alguien, con palabras o de cualquier manera, una cosa que no es verdad: Le engaño diciéndole que le llamaban. Hacer ver una cosa distinta de cómo lo es: Las apariencias engañan”. Pues bien, en este sentido, se concluye que el engaño implica una voluntad por parte del sujeto activo del delito.

De acuerdo con Latapí (1999, p.182) señala que la elusión fiscal consiste en evitar en el momento el pago de impuestos, puede decirse que consiste en diferir el pago de dichos gravámenes, cuestión que en materia fiscal no es delito. Incluso la ley fiscal permite en varios casos el diferimiento de las contribuciones.

Como antecedente histórico del fraude de ley Ortiz Calzadilla³⁴ (1981, p.128), manifiesta que aun cuando los romanos no llegaron a construir una teoría general del fraude, como reflexión casuística sobre las formas más importantes que el fraude reviste, llegaron a establecer dos grandes categorías:

a). *Fraus patroni*, que aparece en el edicto del Pretor, cuyas disposiciones se dirigen a revocar aquellos actos fraudulentos por medio de los cuales los libertos vulneran el derecho sucesorio de su patrono haciéndose insolventes y

b). *Fraus legis*, cuando se realizaba el fraude mediante la interposición de personas en materia de usura o contra el ejercicio fraudulento.

A partir de la época clásica la sanción más frecuente parece haber consistido en la aplicación del texto que se había querido eludir. En la época de Paulo y Ulpiano cuando el concepto consigue una mayor delimitación, distinguiendo el –contra legem- y el –*in fraudem legis agere*-, que se manifiestan en la expresión “viola la ley aquel que hace aquello que la Ley prohíbe y defrauda la

³⁴ Rafael S. Ortiz Calzadilla es profesor de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid, España.

Ley aquel que, respetando su letra elude el espíritu o voluntad de la Ley”. Según este punto de vista, el fraude sería respetar la letra violando el espíritu de la Ley.

Para el profesor Matías Cortés, citado por Ortiz Calzadilla (1981, p.130) señala que el fraude a la ley tributaria es expresión de la lucha de los principios de legalidad tributaria y capacidad económica, en este sentido el legislador tributario trata de extraer de la realidad social todos los supuestos de hechos que son representativos de capacidades económicas a gravar. En el mismo sentido el profesor Cortés sostiene que el principio de legalidad obliga a que técnicamente solo queden gravados los hechos y negocios jurídicos que están comprendidos en la definición del hecho imponible.

La figura del fraude a la ley la define Castro, citado por Palao Taboada (1966, p.678) como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad.

Palao Taboada (1966, p.679) sostiene que el fraude tributario no presupone ni se realiza necesariamente mediante fraude de ley no tributaria, aunque tampoco lo excluye ya que la forma jurídica adoptada como artificio defraudador puede ser perfectamente lícita y válida para los efectos no tributarios. Mediante el fraude a la ley tributaria se intenta precisamente “eludir” (de aquí la terminología italiana) la realización del presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico.

Latapi (1999, p.182), señala que en materia fiscal, lo que castigan las leyes son la simulación de operaciones o transacciones que no son reales con propósito de evadir el pago de algún impuesto.

Larraz, citado por Palao Taboada (1966, p.679) contrapone el fraude a la ley tributaria a la que denomina “economía de opción” y en su opinión, ambas figuras tienen en común” la concordancia entre lo formalizado y la realidad”, no contrariar la letra legal y procurar un ahorro tributario, y divergen en que la “economía de opción” no atenta a lo querido por la ley, mientras que si atenta el fraude a la ley, pudiendo la opción ofrecerse a veces explícitamente por la ley.

Palao Taboada (1966, p.681), menciona que en el campo tributario la defensa del fraude a la ley es aun más enérgica, ya que numerosos autores, incurriendo en una evidente contradicción *in terminis*, clasifican el fraude tributario en sentido amplio en legal e ilegal, o en lícito o ilícito, incluyendo en el primero como figura principal o incluso única el fraude a la ley tributaria. Camille Rosier³⁵, citado por Palao Taboada (1966, p.681) después de clasificar el fraude en lícito e ilícito, escribe que “el fraude es, por el contrario, legal, lícito y permitido, cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación a una operación o a una convención no contemplada por la legislación, cuando usa una palabra hábilmente, una fisura de la armazón fiscal o de la red fiscal. Este tipo de fraude escapa en principio a la sanción porque deriva de una regla jurídica secular: los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado tienen la facultad de escoger el que da origen a las cotizaciones más elevadas”.

Las diferencias que median entre el fraude a la ley y la simulación, a pesar de lo cual como observa Hensel, citado por Palao Taboada (1966, p.679), esta es frecuentemente invocada para

³⁵ Camille Rosier es uno de los autores que más detenidamente han estudiado el fraude tributario.

combatir el fraude tributario. En la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la realidad disimulada; en el fraude a la ley, la realidad jurídica es abiertamente creada, y el negocio jurídico, efectivamente querido por las partes.

CAPITULO III

DECISIONES TEORICAS Y METODOLOGICAS DE LA

INVESTIGACION

Introducción

Dentro del presente capítulo es analizado el aspecto metodológico de la investigación que es la parte medular de cualquier documento científico, para ello son analizados los paradigmas de la metodología de investigación, el cual varios autores enriquecen con diversos conceptos que son esenciales para el inicio de la metodología de investigación. Posteriormente son presentadas las metodologías tanto la cuantitativa como la cualitativa que son básicas y esenciales para su comprensión, sus características y análisis.

La integración de métodos o métodos mixtos son tomados en cuenta desde diversas perspectivas que aportan considerablemente en la presente investigación, así como la decisión de las estrategias de investigación y la metodología empleada que otorgan una mayor certidumbre y seriedad al documento científico.

El tipo de investigación y los criterios de validez son decisiones con un aporte indispensable para llevar a cabo la obtención de resultados y dar contestación a interrogantes plasmadas en el presente documento. Por lo que respecta a la investigación de campo es presentado el diseño de la investigación, la selección de la muestra y por último las técnicas a utilizar para la recolección de datos.

3.1. Paradigmas de la metodología de investigación

Un paradigma transforma la investigación de una comunidad científica, esta comunidad realiza grandes esfuerzos para defender sus ideas, es por ello lo trascendental de su estudio, ya que en los últimos años dentro de los paradigmas de la metodología de investigación se han presentado algunas teorías nuevas que han surgido por la falta persistente de la ciencia normal para resolver adecuadamente ciertas interrogantes.

La palabra *paradigma*, en cuanto expresión lingüística asociada al campo de la investigación, ha conquistado ciertos espacios connotativos que la sitúan en un lugar privilegiado y que le otorgan un cierto carácter de concepto unívoco, casi obligante, hasta el punto de que mucha gente cree que al hablar de *paradigma* se habla de *investigación* o de *filosofía de la investigación*. En realidad no es así. *Paradigma* es, en sí misma, una palabra tan banal e intrascendente como cualquier otra. Su fama se debe a la circunstancia particular en que fue usada por el sociólogo Thomas Kuhn, quien se interesó en los radicales cambios de aceptación pública que ocurrían en el terreno de las ciencias naturales y quien intentó explicar tales cambios desde una perspectiva histórica y sociocultural (Kuhn, 1975).

Kuhn utilizó la palabra *paradigma* para referirse a cada una de estas conquistas de conocimiento científico que se iban imponiendo con el tiempo y que, como si fueran "modas" u ondas artísticas (casi como los ciclos de los cantantes), comenzaban por desplazar a la tendencia vigente, seguían hasta imponerse como tendencia dominante y terminaban siendo desplazadas por otro nuevo *paradigma* naciente y así, sucesivamente, siempre dentro de un mismo esquema estructural que él proponía como explicación a las *revoluciones científicas*.

Bajo esta perspectiva la palabra *paradigma* se usa comúnmente hoy en día para designar una postura, una opción o un modo sistemático de investigar, opción que se expresa en típicas vías

técnico-instrumentales y que responde a un fondo filosófico o manera de ver el mundo, el conocimiento humano y sus procesos de producción. Si se entiende así, si se consideran los riesgos de inexactitud al generalizar esa palabra más allá del concepto original y si, además, queremos un curriculum libre de tomas polémicas de posición, entonces convendría más, probablemente, hablar de *enfoques* o *modelos* de investigación (teóricos, epistemológicos o metodológicos).

En este contexto Álvarez Gayou (2006, p.30), señala que la asimilación de un nuevo tipo de fenómeno o de una nueva teoría científica demanda el rechazo de un paradigma anterior, si eso no fuera así, el desarrollo científico sería genuinamente acumulativo, la investigación normal es acumulativa pero no la revolución científica, en consecuencia, la tradición científica normal que emerge de una revolución científica no solo es incompatible sino a menudo inconmensurable con la que le precedió. Desde la perspectiva de Kuhn, citado por el mismo autor, manifiesta que el nuevo paradigma generalmente sustituye o anula al anterior, este planteamiento no resulta del todo exacto en cuanto a los paradigmas de investigación cuantitativa y cualitativa.³⁶

En este sentido, la investigación científica, suele provocar escepticismo, confusión y en algunas ocasiones, molestia. Hay quienes piensan que la investigación científica es algo que no tiene relación con la realidad cotidiana. Otros piensan que es algo que solamente se acostumbra hacer en centros muy especializados. También hay quienes piensan que es privativa de determinada edad en las personas. Sin embargo, no es nada de esto. En primer lugar, tiene que ver con la realidad. De hecho todos los seres humanos hacemos investigación frecuentemente. La investigación científica³⁷ es en esencia como cualquier tipo de investigación, solo que más rigurosa, organizada o cuidadosamente llevada a cabo. Como señala Kerlinger (2008) es sistemática, empírica y crítica. Esto aplica tanto a estudios cuantitativos, cualitativos o mixtos. Que sea “sistemática” implica que hay una disciplina para hacer investigación científica y que no se dejan los hechos a la casualidad. Que sea “empírica” denota que se recolectan y analizan datos. Que sea “crítica” quiere decir que se está evaluando y mejorando de manera constante. Puede ser más o menos controlada, más o menos flexible o abierta, más o menos estructurada, en particular bajo el enfoque cualitativo, pero nunca caótica y sin método.

Bajo esta perspectiva, el método científico, es el enfoque permitido de las ciencias, por medio del cual se postulan, validan y generalizan hipótesis en leyes. El método científico y el paradigma de la ciencia deben modificarse, para acomodarlos a las necesidades especiales del dominio de las ciencias sociales. En general, es la suma de los principios teóricos, las reglas de conducta y las operaciones mentales y manuales que se usaron en el pasado y siguen usando los hombres de ciencia para generar nuevos conocimientos científicos.

Mendieta (2005, p.46) sostiene que el método científico, como eclécticos, tiene aplicaciones pedagógicas cuando su finalidad es enseñar, o finalidades propias de la investigación, cuando

³⁶ Es importante destacar que, actualmente ambos paradigmas demuestran que el nuevo modelo es simplemente una visión diferente que aborda otra realidad, y muchas veces ambos paradigmas pueden ser complementarios.

³⁷ Para el análisis fueron consultados otros autores, como el caso de Pérez Tamayo (2003), el cual, en su obra, hace una revisión cronológica de las ideas sobre el uso del método científico a lo largo de 2 siglos, y con base en ella plantea su propia interpretación. Destaca la importancia del método científico para la realización de investigaciones.

trata de descubrir algo que todavía no está claro y de lo cual hay solamente una presunción de la verdad.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, Sierra Bravo citado por Baena (2007, p.61) señala que el método científico es un procedimiento que busca formular preguntas o problemas sobre la realidad y los seres humanos, con base en la observación de la realidad y las teorías ya existentes; con base en anticipar soluciones-formular hipótesis-a estos problemas y contrastar, con la misma realidad, dichas hipótesis mediante la observación de los hechos, su clasificación y su análisis.

La investigación científica se concibe como un proceso, término que significa dinámico, cambiante y evolutivo. Un proceso compuesto por múltiples etapas estrechamente vinculadas entre sí, que se da o no de manera secuencial o continua. Al hacer investigación, siempre iniciamos con una idea y un planteamiento, y concluimos con la recolección, el análisis de datos y un reporte de estudio (Hernández, Fernández y Baptista, 2006).

En este sentido, López García (2008, p.145) manifiesta que la investigación científica permite el conocimiento racional de un objeto de estudio a efecto de obtener conclusiones y verdades y además la investigación científica tiene como objeto de su investigación, las cosas materiales, o fenómenos repetibles de la naturaleza que permiten establecer leyes generales, cuyo conocimiento genera beneficios para satisfacer las necesidades del hombre, o bien, tomar medidas que le permitan evitar catástrofes que, en su caso, pueden causar los fenómenos de la naturaleza.

Por lo que respecta al término de *metodología* Taylor y Bogdan (1987) señalan que es el modo en que enfocamos los problemas y buscamos las respuestas, además en las ciencias sociales se aplica a la manera de realizar investigación. Bajo esta perspectiva, Rodríguez Peñuelas (2010, p.24) define a la metodología como el conjunto de procesos que el hombre debe seguir en el proceso de investigación y demostración de la verdad, lo que permitirá aplicar el conocimiento y llegar a la observación, descripción y explicación de la realidad. Mientras que para Soriano (2008, p.26) la metodología presenta varios planos, en un sentido concreto y es el proceso en fases de la investigación, lo que se conoce como un cronograma de la investigación para lo que puede emplear un juego de abscisas ordenadas o cualquier otra figura geométrica, colocando en un lado los periodos cronológicos y en otro las tareas a realizar en cada uno de ellos.

En este sentido los paradigmas de investigación, Sandoval (2002) señala que se clasifican en Positivista, Pospositivista, Critico Social, Constructivista y Dialogo, el cual los dos primeros identifican a los llamados enfoques cuantitativos y los tres últimos se asimilan o corresponden a los enfoques cualitativos, respectivamente.

La diferencia que existe entre *Positivismo* y *Pospositivismo* es que el primero son esas entidades o cosas que pueden ser conocidas a través de generalizaciones relativamente libres del tiempo y del contexto bajo la forma de leyes causales de carácter absoluto posibles de generalizar, mientras que para el Pospositivismo, dicha realidad nunca podrá ser totalmente aprendida ya que su obediencia a leyes naturales solo podrá ser entendida de manera incompleta (Sandoval, 2002).

Por lo que respecta a los paradigmas, *crítico social, constructivista y dialógico*, se asume que el conocimiento es una creación compartida a partir de la interacción entre el investigador y el investigado, el cual, los valores median o influyen la generación del conocimiento, lo que hace necesario “meterse en la realidad”, objeto de análisis, para poder comprenderla tanto en su lógica interna como en su especificidad.

En este sentido, Zorrilla y Torres (1992, p.28) destacan que el término metodología está compuesto del vocablo “método” y el sustantivo griego “logos”. Este último significa explicación, juicio, tratado, estudio. Al unirse el vocablo y el sustantivo se forma la palabra metodología, que significa el estudio de los métodos; es decir, la metodología representa la manera de organizar el proceso de la investigación, de controlar sus resultados y de presentar posibles soluciones a un problema que conlleva la toma de decisiones. Además, sostienen los autores que la metodología es parte del análisis y la crítica de los métodos de investigación. Es decir, debe considerarse como el estudio del método que ofrece una mejor comprensión de ciertos caminos que han probado su utilidad en la práctica de la investigación, con objeto de evitar los obstáculos que entorpezcan el trabajo científico.

Bajo esta perspectiva, la metodología debe entenderse como el conjunto de procesos que el hombre debe emprender en la investigación y demostración de la verdad, lo que le permitirá aplicar el conocimiento y llegar a la observación, descripción y explicación de la realidad. Por lo que existen varios tipos de métodos y debemos de seleccionar el más adecuado para la investigación.

Por otra parte, en opinión de Rodríguez Peñuelas (2005), señala que la metodología se puede entender como la forma de aproximarse al tema de investigación, además de que establece como se abordará el estudio del problema. En el campo de los Estudios Organizacionales se han consolidado los métodos cuantitativo y cualitativo como los más utilizados, sin embargo, el método cualitativo en la última década ha sido utilizado con frecuencia en el estudio de las organizaciones en México.³⁸

En el paradigma cualitativo el propósito consiste en describir e interpretar sensiblemente exacta la vida social y cultural de quienes participan. "El fenomenólogo quiere entender los fenómenos sociales desde la propia perspectiva del actor" (Taylor y Bogdan, 1987). La búsqueda principal es del significado, de comprensión de la realidad. Weber utiliza el término *verstehen* para significar la comprensión en un nivel personal de los motivos y creencias que están detrás de las acciones de la gente. Además, la búsqueda en ocasiones se traduce en desarrollo de conceptos y teorías, descubrimiento de realidades múltiples.

En este sentido, en el paradigma cuantitativo, la investigación destaca elementos como variables (cuantitativas y cualitativas), confiabilidad (consistencia y estabilidad), validez (libre de distorsiones), hipótesis (formulación a ser probada por la comprobación de los hechos) y grado de significación estadística (nivel de aceptación o de rechazo y margen de error aceptado).

³⁸ Rodríguez Peñuelas, en su material de Seminario de Tesis profundiza con los elementos teórico-metodológicos de investigación.

Por lo que respecta al paradigma cualitativo, la investigación hace énfasis en el significado (la interpretación que hace el autor de su realidad), contexto (aspectos que forman parte de la vida social, cultural, histórica, física, del actor), perspectiva holística (concepción del escenario, los participantes y las actividades como un todo), cultura (qué hace el autor, qué sabe el autor y que cosa construye y utiliza). En el paradigma cuantitativo el proceso de investigación sigue un patrón lineal mientras que en el paradigma cualitativo el patrón es cíclico.

Para concluir, podemos afirmar que el paradigma de la investigación cualitativa es el punto de partida del conocimiento científico, es la realidad que mediante la investigación le permite llegar a la ciencia, el científico observa, descubre, explica y predice aquello que lo lleva a un conocimiento sistemático de esa realidad, además tanto los fenómenos, los hechos y los sujetos son rigurosamente examinados o medidos en términos de cantidad, intensidad o frecuencia, por lo que la realidad se considera estática y se pretende objetividad en el investigador ya que las situaciones “extrañas” que afecten la observación y la objetividad del investigador se controlan y evitan. Además, se considera que hay una realidad allá afuera que debe ser estudiada, capturada y entendida, esta herramienta es idónea para construir conceptos y regresar desde ellos a conocer la realidad concreta para contrastarlos y verificar su correspondencia.

3.1.1. Metodología cuantitativa

La metodología cuantitativa de acuerdo con Tamayo (2007), consiste en el contraste de teorías ya existentes a partir de una serie de hipótesis surgidas de la misma, siendo necesario obtener una muestra, ya sea en forma aleatoria o discriminada, pero representativa de una población o fenómeno objeto de estudio. Por lo tanto, para realizar estudios cuantitativos es indispensable contar con una teoría ya construida, dado que el método científico utilizado en la misma es el deductivo; mientras que la metodología cualitativa consiste en la construcción o generación de una teoría a partir de una serie de proposiciones extraídas de un cuerpo teórico que servirá de punto de partida al investigador, para lo cual no es necesario extraer una muestra representativa, sino una muestra teórica conformada por uno o más casos, y es por ello que utiliza el método inductivo, según el cual se debe partir de un estado nulo de teoría.

Las características que destacan en la metodología cuantitativa, en términos generales es que esta elige una idea, que transforma en una o varias preguntas de investigación relevantes; luego de estas deriva hipótesis y variables; desarrolla un plan para probarlas; mide las variables en un determinado contexto; analiza las mediciones obtenidas (con frecuencia utilizando métodos estadísticos), y establece una serie de conclusiones respecto de la (s) hipótesis.

La metodología cuantitativa utiliza la recolección y el análisis de datos para contestar preguntas de investigación y probar hipótesis establecidas previamente, y confía en la medición numérica, el conteo y frecuentemente el uso de estadística para establecer con exactitud patrones de comportamiento en una población.

El Método cuantitativo tiene su base en el positivismo³⁹, que busca las *causas* mediante métodos tales como el cuestionario y producen datos susceptibles de análisis estadístico, por ello es

³⁹ En la publicación de 1849 del *Discurso sobre el espíritu positivo* del filósofo francés Auguste Comte, se inicia en las ciencias sociales un paradigma denominado “positivista”.

deductivo. Para el positivismo, la *objetividad* es muy importante, el investigador observa, *mide* y manipula *variables*; además de que se desprende de sus propias tendencias y es que la relación entre éste y el fenómeno de estudio es independiente. Lo que no puede medirse u observarse con precisión se descarta como “objeto” de estudio. Cabe señalar que el primer enfoque a la investigación en desarrollarse fue el cuantitativo.

Rodriguez Peñuelas (2010, p.32), señala que el método cuantitativo se centra en los hechos o causas del fenómeno social, con escaso interés por los estados subjetivos del individuo. Este método utiliza el cuestionario, inventarios y análisis demográficos que producen números, los cuales pueden ser analizados estadísticamente para verificar, aprobar o rechazar las relaciones entre las variables definidas operacionalmente, además regularmente la presentación de resultados de estudios cuantitativos viene sustentada con tablas estadísticas, graficas y un análisis numérico.

En este sentido, el método cuantitativo de acuerdo con Hernández, Fernández y Baptista (2010) manifiestan que usan la recolección de datos para probar hipótesis, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías, además señalan que este enfoque es secuencial y probatorio, cada etapa precede a la siguiente y no podemos “brincar o eludir” pasos, el orden es riguroso, aunque desde luego, podemos redefinir alguna fase y parte de una idea, que va acotándose y, una delimitada, se derivan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica. De las preguntas se establecen hipótesis y determinan variables; se desarrollo un plan para probarlas (diseño); se miden las variables en un determinado contexto; se analizan las mediciones obtenidas (con frecuencia utilizando métodos estadísticos), y se establece una serie de conclusiones respecto de las hipótesis.⁴⁰

3.1.2. Metodología cualitativa

La historia de los métodos cualitativos, así como la observación descriptiva y las entrevistas son tan antiguos como la historia escrita, Wax (1971) señalado por Taylor y Bogdan (1987) manifiestan que los orígenes del trabajo de campo pueden rastrearse hasta historiadores, viajeros y escritores que van desde el griego Herodoto hasta Marco Polo, pero solo a partir del siglo XIX y principios del XX lo que ahora denominamos métodos cualitativos fueron empleados conscientemente en la investigación social. Los métodos cualitativos tienen una rica historia en la sociología norteamericana, la primera manifestación se divulgo en los estudios de la “Escuela de Chicago” de 1910 a 1940, en este lapso investigadores asociados con la Universidad de Chicago produjeron detallados estudios de observación participante sobre vida urbana.

Desde la década de 1960 resurgió el empleo de los métodos cualitativos, que van desde estudios vigorosos y profundos, monografías, compilaciones, libros e incluso hasta

⁴⁰ El enfoque cuantitativo en las ciencias sociales se origina fundamentalmente en la obra de Auguste Comte (1798-1857) y Emile Durkheim (1858-1917). Ellos propusieron que el estudio sobre los fenómenos sociales requiere ser “científico”, es decir susceptible a la aplicación del mismo método que se utilizaba con éxito en las ciencias naturales. Tales autores sostenían que todas las “cosas” o fenómenos que estudiaban las ciencias eran medibles. A esta corriente se le llama positivismo.

periódicos. Actualmente son sorprendentes las investigaciones cualitativas con enfoques de sociólogos, antropólogos, psicólogos y otros estudiosos similares.⁴¹

Taylor y Bogdan (1987) definen a la metodología cualitativa en su más amplio sentido a la investigación que produce datos descriptivos: las propias palabras de las personas, habladas o escritas, y la conducta observable. Ray Rist (1977) citado por Taylor y Bogdan (1987) manifiesta que la metodología cualitativa, a semejanza la metodología cuantitativa, consiste en mas que un conjunto de técnicas para recoger datos. Es un modo de encarar el mundo empírico.

En opinión de Hernández *et al* (2006), a lo largo de la Historia de la ciencia han surgido diversas corrientes del pensamiento tales como el Empirismo, el Materialismo Dialéctico, el Positivismo, la Fenomenología y el Estructuralismo, las cuales han originado diferentes rutas en la búsqueda del conocimiento. Sin embargo, desde la segunda mitad del siglo XX tales corrientes se han polarizado en dos enfoques principales: el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo de la investigación.

Estos enfoques no se excluyen, ni se sustituyen. La posición de los autores en mención es que estos son incluyentes y en toda América Latina quienes han compartido experiencias con ellos, han sido testigos de ello.

La metodología cualitativa, por lo común, se utiliza primero para descubrir y refinar preguntas de investigación. A veces, pero no necesariamente, se prueban hipótesis (Grinnell, 1997). Con frecuencia se basa en métodos de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones. Por lo regular, las preguntas e hipótesis surgen como parte del proceso de investigación y éste es flexible, y se mueve entre los eventos y su interpretación, entre las respuestas y el desarrollo de la teoría. Su propósito consiste en “reconstruir” la realidad, tal y como la observan actores de un sistema social previamente definido.

Las características que destacan en el enfoque cualitativo, también son guiadas por áreas o temas significativos de investigación. Sin embargo, en lugar de que la claridad sobre la(s) pregunta(s) de investigación e hipótesis preceda (como en la mayoría de los estudios cuantitativos, al menos en intención) a la recolección y el análisis de los datos, los estudios cualitativos pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis. Con frecuencia estas actividades sirven, primero, para descubrir cuáles son las preguntas de investigación más importantes y, después para refinarlas y responderlas (o probar hipótesis). El proceso se mueve dinámicamente entre los hechos y su interpretación en ambos sentidos.

Silverman (1995), citado por Rodríguez Peñuelas (2005), hace un análisis comparativo de concepciones y críticas a la metodología cualitativa encontrando una nueva versión de esta metodología, señalando lo siguiente.

1. La preferencia por investigación cualitativa, usa palabras más que números.

⁴¹ En el estudio de la metodología cualitativa han participado una gran diversidad de autores, llegando a la conclusión de que no existe un método estándar, destacan entre otros, Marshall y Rossman (1989), Burgues (1980), Agart (1986), Bryman (1988), Hammerlsey (1990), Silverman (1995), Taylor y Bogdan (1987).

2. La preferencia por información que sucede de manera natural y por observación, más que por experimentos y por entrevistas no estructuradas y no por las estructuradas, de cualquier modo esto es relativo.
3. La preferencia por los símbolos, más que por los comportamientos o sea intentar, registrar el mundo desde el punto de vista de la gente que está siendo estudiada.
4. El rechazo de las ciencias naturales como modelo, es relativo, porque hay diferentes clases de ciencias naturales, desde la botánica hasta la física teórica.
5. La preferencia por investigación inductiva generadora de hipótesis más que por aquella que se orienta a la prueba de hipótesis, y ese también es relativo reconociendo que deben de ser verificadas, si no se limitarían a meras especulaciones.

Como se puede observar, de alguna manera la metodología cualitativa es considerada como un modo de encarar el mundo empírico. Para efectos de esta metodología, se adopta la propuesta de Taylor y Bogdan (1987), por considerarla interesante ya que describen con mayor amplitud la metodología cualitativa, el cual se puede distinguir por las siguientes características:

1. *La investigación cualitativa es inductiva.* Los investigadores desarrollan conceptos y comprensiones partiendo de pautas de los datos y no recogiendo datos para evaluar modelos, hipótesis o teorías preconcebidos. Los investigadores siguen un diseño de investigación flexible, comenzando sus estudios con interrogantes vagamente formuladas.
2. *En la metodología cualitativa el investigador ve al escenario y a las personas en una perspectiva holística; las personas, los escenarios o los grupos no son reducidos a variables, sino considerados como un todo.* Se estudia a las personas en el contexto de su pasado y las situaciones actuales en que se encuentran.
3. *Los investigadores cualitativos son sensibles a los efectos que ellos mismos han creado sobre las personas que son objeto de su estudio.* El investigador interactúa con los informantes de un modo natural y no intrusivo.
4. *Los investigadores cualitativos tratan de comprender a las personas dentro del marco de referencia de ellas mismas.* Desde un punto de vista fenomenológico⁴² y para la investigación cualitativa es esencial experimentar la realidad tal como otros la perciben. Siendo de esta manera que el investigador cualitativo se identifica con las personas que estudia para poder comprender como ven las cosas.
5. *El investigador cualitativo aparta sus propias creencias, perspectivas y predisposiciones.* El investigador ve las cosas como si ellas estuvieran ocurriendo por primera vez. Nada da por sobrentendido, todo es un tema de investigación.

⁴² La perspectiva fenomenológica es esencial para nuestra concepción de la metodología cualitativa. Para el fenomenólogo, la conducta humana, lo que la gente dice y hace, es producto del modo en que define su mundo.

6. *Para el investigador cualitativo todas las perspectivas son valiosas.* No busca la verdad o la moralidad, sino una comprensión detallada de las perspectivas de otras personas. A todas las ve como a iguales.

7. *Los métodos cualitativos son humanistas.* Al estudiar a las personas cualitativamente, llegamos a conocerlas en lo personal y a experimentar lo que ellas sienten en sus luchas cotidianas en la sociedad o en las organizaciones. Aprendemos sobre conceptos tales como belleza, dolor, fe, sufrimiento, frustración y amor, cuya esencia se pierde en otros enfoques investigativos.

8. *El investigador cualitativo da énfasis a la validez en su investigación.* Los métodos cualitativos nos permiten permanecer próximos al mundo empírico. Están destinados a asegurar un estrecho margen entre los datos y lo que la gente realmente dice y hace. Observando a las personas en su vida cotidiana, escuchándolas hablar sobre lo que tienen en mente y viendo los documentos que producen, el investigador cualitativo obtiene un conocimiento directo de la vida social, no filtrado por conceptos, definiciones operacionales y escalas clasificatorias.

9. *Para el investigador cualitativo, todos los escenarios y personas son dignos de estudio.* Ningún aspecto de la vida social es demasiado trivial como para ser estudiado.

10. *La investigación cualitativa es un arte.* Los investigadores cualitativos son flexibles en cuanto al método en que intentan conducir sus estudios, es un artífice. El científico social cualitativo es alentado a crear su propio método. Se siguen lineamientos orientadores, pero no reglas. Los métodos sirven al investigador; nunca es el investigador esclavo de un procedimiento o técnica.

Bajo esta perspectiva, estos autores, de acuerdo con su experiencia en el estudio a profundidad de la metodología cualitativa llevan a cabo una gran diversidad de conceptos y características muy particulares que al investigador aportan herramientas necesarias para llevar a cabo este tipo de investigación, además son reconocidos por la comunidad científica en el campo de la metodología cualitativa.

Hernández, Fernández y Baptista (2010), señalan que el enfoque cualitativo se selecciona cuando se busca comprender la perspectiva de los participantes (individuos o grupos pequeños de personas a los que se investigara) acerca de los fenómenos que los rodean, profundizar en sus experiencias, perspectivas, opiniones y significados, es decir, la forma en que los participantes perciben subjetivamente su realidad. También, señalan los autores que es recomendable seleccionar el enfoque cualitativo cuando el tema del estudio ha sido poco explorado, o no se ha hecho investigación al respecto en algún grupo social específico, el proceso cualitativo inicia con la idea de investigación.

Para finalizar, Álvarez Gayou (2006) considera que las diferencias fundamentales entre la investigación cualitativa y la cuantitativa se sitúan en tres áreas: 1). La explicación y la comprensión como propósitos vs. el propósito de indagar, 2). El papel personal vs. el impersonal que el investigador adopta, y 3). El conocimiento descubierto vs. el conocimiento construido. En la investigación cualitativa, lo que se espera al final es una descripción tersa, una comprensión experiencial y múltiples realidades.

3.2. Integración de métodos

La importancia que existe en el estudio de la integración de métodos es derivado que en los últimos años los investigadores han discutido los paradigmas de investigación cuantitativa y cualitativa, cuyo objetivo central es la búsqueda por conocer la realidad que aquejan a nuestra sociedad. En este sentido, Rodríguez Peñuelas (2010, p.67) manifiesta que en la actualidad existe amplio consenso y una fuerte tendencia hacia la integración de métodos, los cuales pueden verificarse en la estructura, contenidos y enfoque adoptados en numerosas publicaciones que sobre investigación social, administración y estudios organizacionales han aparecido en los últimos años y además, algunos autores a este enfoque metodológico le llaman método integral o mixto.

El mismo autor señala que la propuesta de integración de métodos es ampliamente aceptada en la comunidad científica y que las controversias se generan en torno a la posible inconmensurabilidad e incompatibilidad de perspectivas epistemológicas y teóricas, el dilema es si los paradigmas pueden ser legítimamente acomodados, y esto depende de la propia postura acerca de la naturaleza de los paradigmas y de la relación entre principios filosóficos y práctica de investigación.

Durante la primera década del presente siglo el enfoque mixto o los métodos mixtos Hernández *et al* (2010), señalan que cada año existen más adeptos a estos conceptos, por citar algunos: *investigación integrativa* (Johnson y Onwuegbuzie, 2004), *investigación multimétodos* (Hunter y Brewer, 2003; Morse, 2003), *métodos múltiples* (M. L. Smith, 2006; citado por Johnson, Onwuegbuzie y Turner, 2006), *estudios de triangulación* (Sandelowski, 2003), e *integración mixta* (Tashakkori y Teddlie, 2009; Plano y Creswell, 2008; Bergman, 2008; y Hernández Sampieri y Mendoza, 2008).

Los métodos mixtos representan un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada (metainferencias) y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio (Hernández Sampieri y Mendoza, 2008, citado por Hernández *et al*, 2010).

El método integrador es un proceso que recolecta, analiza y vincula datos cuantitativos y cualitativos en un mismo estudio o una serie de investigaciones para responder a un planteamiento del problema, este enfoque es relativamente reciente y todavía se analizan las diversas posibilidades y formas de integración que pudieran ser exploradas, este enfoque integrador va mas allá de la simple recolección de datos son diferentes modos sobre el mismo fenómeno (Creswell, 2005 y Mertens, 2005, citados por Rodríguez Peñuelas, 2010).⁴³

Rodríguez Peñuelas (2010, p.69), señala que algunas de las ventajas de la utilización del enfoque integrador pueden ser: a) se logra obtener una mayor variedad de perspectivas del problema que

⁴³ Rodríguez Peñuelas en su obra sostiene que tanto el enfoque cualitativo como el cuantitativo tienen sus instrumentos, formas y herramientas que los caracterizan, para la recolección, el análisis y la interpretación de los datos, ya que en el enfoque integrador es posible el uso de estos instrumentos y herramientas de estos dos paradigmas en cualquier fase de una investigación.

se pretende investigar; b) al combinar métodos se aumenta la posibilidad de utilizar mayor número de dimensiones de análisis en el proyecto de investigación; y c) ayuda a lograr una mayor comprensión de los fenómenos observados en la investigación.

El mismo autor manifiesta que la integración del método cuantitativo y cualitativo se puede presentar de diversas maneras, como se muestra a continuación:

a). *Diseño de dos etapas*. Consiste en que, dentro de la misma investigación, se aplique primero un enfoque y después el otro, de forma independiente. En cada fase de la indagación cada paradigma emplea sus propias técnicas.

b). *Diseño de enfoque dominante*. En este modelo, el estudio se desarrolla bajo la perspectiva de algunos de los dos paradigmas, en el cual uno predomina más.

c). *Diseños en paralelo*. En esta modalidad, el estudio se desarrolla utilizando el enfoque cuantitativo y cualitativo simultáneamente.

d) *Diseños mixtos o complejos*. En este modelo, los dos enfoques se combinan en todo el proceso de investigación o al menos en la mayoría de sus etapas.⁴⁴

Aunque existe abundante literatura en que se comparan los métodos cuantitativos con los cualitativos en la evaluación del impacto, cada vez hay más aceptación de que es necesario integrar los dos enfoques. Las evaluaciones de impacto que se basan en datos cuantitativos de muestras estadísticamente representativas son más adecuadas para evaluar la causalidad usando métodos econométricos o llegando a conclusiones que se pueden generalizar. Sin embargo, los métodos cualitativos permiten estudiar cabalmente los temas, casos o hechos seleccionados y pueden proporcionar información decisiva sobre las perspectivas de los beneficiarios, la dinámica de una determinada reforma o los motivos de ciertos resultados observados en un análisis cuantitativo. Existen significativas ventajas y desventajas en la selección de una técnica en lugar de otra.

Baena (2007, p.61) considera que el método significa el camino por seguir mediante una serie de operaciones y reglas prefijadas de antemano, para alcanzar el resultado propuesto; ya que procura establecer los procedimientos que deben seguirse en el orden de las observaciones, experimentaciones, experiencia y razonamientos, y la esfera de los objetos a los cuales se aplica

Bajo esta perspectiva, para Méndez (1999, pp. 132-141), el método de investigación lo define como el procedimiento riguroso, formulado de manera lógica, que el investigador debe seguir en la adquisición del conocimiento. Además, señala que las fuentes y técnicas de investigación son llevadas a cabo por distintos métodos, los clasifica y define de la siguiente manera:

Método de observación. Proceso de conocimiento por el cual se perciben deliberadamente ciertos rasgos existentes en el objeto de conocimiento.

⁴⁴ El autor, en su obra en cada diseño presenta ejemplos con el objetivo de diferenciar cada caso en particular.

Método inductivo. Proceso de conocimiento que se inicia por la observación de fenómenos particulares con el propósito de llegar a conclusiones y premisas generales que pueden ser aplicadas a situaciones similares a la observada.

Método deductivo. Proceso de conocimiento que se inicia con la observación de fenómenos generales con el propósito de señalar las verdades particulares contenidas explícitamente en la situación general.

Método de análisis. Proceso de conocimiento que se inicia por la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad. De esa manera se establece la relación causa-efecto entre los elementos que componen el objeto de investigación.

Método de síntesis. Proceso de conocimiento que procede de lo simple a lo complejo, de la causa a los efectos, de la parte al todo, de los principios a las consecuencias.

Otros métodos. El investigador puede proponer otros métodos, como el comparativo, el dialéctico, el empírico, el experimental, el estadístico.

Señala en su obra que para determinar el método que se va a seguir en la investigación tenemos que tener en cuenta que se refiere a los procedimientos que puede seguir con el propósito de llegar a demostrar la hipótesis, cumplir con los objetivos o dar una respuesta concreta al problema que identificó. Además, el investigador tiene libertad para elegir el método más conveniente a sus intereses. Por lo que para definir el método, primero se piense en cuál será su punto de partida, y en cómo va iniciar el proceso de conocimiento.

Ortiz Uribe (2004), define al método como el camino o sendero que se ha de seguir para alcanzar un fin propuesto de antemano, que afecta al ámbito no sólo del conocimiento, sino también de la actuación humana y de la producción. Por tanto es, un conjunto de procedimientos que permiten abordar un problema de investigación con el fin de lograr objetivos determinados. Asimismo, nos manifiesta que el método científico es un rasgo característico de la ciencia, tanto de la pura como de la aplicada: *donde no hay método científico, no hay ciencia*. Pero no es infalible ni autosuficiente, es falible, el cual puede perfeccionarse mediante la estimación de los resultados obtenidos por medio del análisis directo. Mismo que no es autosuficiente, por lo tanto, no puede operar en un vacío de conocimiento, requiere algún conocimiento previo reajutable para posteriormente ser elaborado, el cual se debe complementar mediante métodos especiales adaptados a las peculiaridades de cada tema.

Zorrilla y Torres (1992, p.29) señalan que la palabra *método* deriva de los vocablos griegos *meta* y *odos* que significan el camino que se sigue para alcanzar un objetivo, el método es literal y etimológicamente el camino que conduce al conocimiento, el método es un orden, un camino. Sin embargo, los métodos no surgen como especulaciones aisladas de la investigación de los objetos, sino que se desarrollan conjuntamente con la investigación. De aquí que el método tenga una relación directa con la estructura del conocimiento humano, lo que le proporciona el fundamento de validez a las teorías metodológicas. Por lo tanto el método es un elemento necesario en la ciencia, ya que sin él no sería fácil demostrar la validez objetiva de lo que se afirma. No debe olvidarse que seguir con rigor el trabajo científico en el método, conduce a resultados confiables, validos y precisos; de otra manera, solo se obtendrían resultados vagos y confusos.

Para Gaxiola Carrasco (2004, p.49) sostiene que el método difiere de metodología, por lo que esta última se define como la ciencia del método, el cuerpo de métodos, reglas y postulados empleado en una disciplina, en tanto el método se le define como modo de decir o hacer con orden una cosa, manera razonada de conducir el pensamiento con objeto de llegar a un resultado determinado y preferentemente al descubrimiento de la verdad.

Bajo esta perspectiva, podemos concluir que el método es el conjunto de procedimientos para lograr el desarrollo de una ciencia o parte de ella y es una manera determinada de procedimientos para ordenar la actividad a fin de lograr un objetivo, además es una actividad formal de estudiar la ciencia con un modo sistemático y general de trabajo a fin de lograr la verdad científica.

3.3. Estrategias de investigación

Para llevar a cabo una investigación, es necesario cumplir rigurosamente con ciertos parámetros metodológicos, en este sentido, las estrategias metodológicas cuantitativas y cualitativas nos ofrecen puntos de vista divergentes. En eso radica el aporte de cada una de ellas: ofrecen perspectivas distintas, perspectivas que por un lado se oponen, pero que por el otro se enriquecen y complementan, ya que cuando se combinan y potencializan la mirada del investigador. Mas que opuestas, lo cuantitativo y lo cualitativo son miradas complementarias. La hibridación siempre es beneficiosa desde diversas perspectivas, como su nombre lo indica la estrategia metodológica de triangulación es siempre el resultado de la mezcla y unión de las estrategias cualitativas y cuantitativas.

Bajo esta perspectiva, la triangulación puede ser definida como el uso de dos o más métodos de recogida de datos, en el estudio de algún aspecto del comportamiento humano. El uso de métodos múltiples o enfoque multimetódico, contrasta con el método de enfoque sencillo que es más vulnerable.

3.3.1. Metodología empleada en la investigación

Las principales problemas que son presentadas al iniciar una investigación es precisamente determinar que metodología emplear, cabe destacar que tanto la metodología cuantitativa como la cualitativa ofrecen información muy valiosa para el investigador. La diferencia, en este sentido es el contenido de la información y la manera en que se pretende utilizar para encontrar la realidad del objeto de estudio.

La metodología a emplear en esta investigación es la cualitativa, el cual se caracteriza por la utilización de un diseño flexible para enfrentar la realidad y las poblaciones objeto de estudio en cualquiera de sus alternativas, por lo que trata de integrar conceptos de diversos esquemas de orientación de la investigación social.

Para el estudio de las medianas empresas comerciales sinaloenses es importante enfrentar la realidad y contrastar con los teóricos en la utilización de las diversas estrategias fiscales que actualmente están utilizando para minimizar su carga tributaria y además descubrir las herramientas indispensables que dentro del marco tributario mexicano aplican.

En este contexto, Tamayo (2007, p.57), señala que la metodología cualitativa, por su enfoque y su fundamentación epistemológica tiende a ser de orden descriptivo, orientado a estructuras teóricas, y suele confundirse con la investigación etnográfica dado su origen y su objeto de investigación, se caracteriza por la utilización para enfrentar la realidad y las poblaciones objeto de estudio en cualquiera de sus alternativas, trata de indagar conceptos de diversos esquemas de orientación de la investigación social, cabe destacar que dentro de la literatura estos nuevos paradigmas aparecen con nombres diversos bajo la clasificación de enfoques cualitativos y estos derivan algunas modalidades como: historias de vida, etnociencia, etnometodología, macro y microetnografía, teoría fundada, estudios de caso cualitativos y otros.

3.3.2. Tipo de investigación

Tamayo (2007, p.43) manifiesta que los tipos de investigación difícilmente se presentan puros, generalmente se combinan entre sí y obedecen sistemáticamente a la aplicación de la investigación. Abouhamad,⁴⁵ citado por el autor confirma que tradicionalmente se presentan tres tipos de investigación y que de estos se desprende la totalidad de la gama de estudios investigativos que trajinan los investigadores, son a) Histórica (que describe lo que era), b) Descriptiva (interpreta lo que es) y c) Experimental (describe lo que será).

El mismo autor, coincide con Abouhamad al manifestar que existen otros tipos de investigación como: la investigación correlacional, estudio de caso, investigación ex post facto sobre hechos cumplidos, investigación comparada, investigación de mercados, investigación evaluativa, investigación cualitativa, investigación de acción participativa y la investigación etnográfica.

Del tipo de investigación seleccionada se opta por el estudio de caso, ya que de acuerdo con Rodríguez Peñuelas (2005) es considerado como apropiado particularmente cuando el objetivo de la investigación es inquirir acerca de cómo ocurre un proceso. No busca destacar las peculiaridades de este proceso en el caso elegido, sino lo que comparte con toda empresa que se desarrolle. Su importancia radica en que es un método articulador del dato y la teoría y que a través de este se puede describir en forma rigurosa una situación social explicando sus factores y componentes.

Debemos enfatizar la creciente complejidad de los fenómenos organizativos, lo que requiere de una investigación de carácter exploratorio y comprensivo más que de búsqueda de explicaciones causales, y para ello los estudios de casos pueden ser el método de investigación más apropiado

Sin embargo es pertinente aclarar que esta investigación se realizará asumiendo que los estudios empresariales no deben ser solo teóricos o empíricos, no enfocar exclusivamente lo cualitativo o cuantitativo, sino articular pertinentemente teorías, definiciones, percepciones y concepciones, con la información aportada por los hechos, por las practicas efectivas de los sujetos, es decir, por los datos empíricos recopilados (Rodríguez Peñuelas 2008, p.24).

⁴⁵ Abouhamad, en su obra: *Apuntes de investigación en ciencias sociales*, profundiza con otros tipos de investigación

En este sentido, el método de estudio de caso menciona que se considera como el más apropiado para relacionar los datos con la teoría y porque ayuda a describir, analizar y explicar los resultados encontrados, contrastándolos con los aspectos teóricos establecidos.

Bajo esta perspectiva, Barba (2001), destaca la gran importancia del uso del estudio de caso como un método articulador del dato y la teoría, ya que a través de este se puede intentar crear una serie de hipótesis que en otros contextos concretos deben verificarse, lo cual permite establecer un planteamiento maduro teóricamente, al mismo tiempo que adecuado en cuanto a los datos empíricos correspondientes. Por otra parte, destaca que el estudio de caso puede describir en forma rigurosa una situación social y explicar tentativamente sus múltiples factores y componentes. Constituye más bien un enfoque que enfatiza la particularidad de un problema específico, cuyos límites delinean también su propio universo.

Stake (2005, p.23), sostiene que un buen estudio de casos es paciente, reflexivo, dispuesto a considerar otras versiones y es probable que las interpretaciones del investigador reciban mayor consideración que las de las personas estudiadas, sin embargo el investigador cualitativo de casos intenta preservar las realidades múltiples, las visiones diferentes e incluso contradictorias de lo que sucede.

En este contexto, el estudio de caso permite comprender a profundidad a la organización y además sirve para planear posteriormente investigaciones más extensas de lo estudiado. Estudia intensivamente un sujeto o situación únicos, en un estudio de caso pueden plantearse o tener cabida uno o más diseños. Por tal motivo, las medianas empresas comerciales sinaloenses al utilizar las estrategias fiscales permiten comprender a profundidad el estudio de caso, además da cabida para su análisis en otras empresas que actualmente presentan los mismos problemas que enfrentan este tipo de organizaciones.

Por otra parte, los elementos que debe contener un estudio de caso son los que a continuación se señalan (Yin, 1994, citado por Rodríguez Peñuelas, 2003a).

- a) *Preguntas de estudio*. Las preguntas qué, quién, dónde, cómo y porqué, usadas apropiadamente facilitan el trabajo de investigación.
- b) *Proposiciones de estudio*. Orientan donde mirar y enfocar la atención para obtener una evidencia relevante.
- c) *Unidad de análisis*. Puede ser algún evento o entidad que se está investigando.
- d) *Unión de datos a proposiciones*. Son los pasos necesarios para el análisis de datos.
- e) *Criterios para interpretar hallazgos*. Son las diferentes formas mediante las cuales se interpretan los datos encontrados en nuestra investigación.

El estudio de caso es la estrategia más adecuada cuando las cuestiones de investigación están relacionadas con el cómo y el por qué de algunos acontecimientos contemporáneos, en relación a los históricos, en los que el investigador tiene poco o ningún control (Yin, 1994).

Por su parte, Cereceres (2003) señala que los investigadores usan múltiples métodos y planteamientos para conducir los estudios de caso. Analizando los siguientes tópicos:

Tipos de estudios de caso: bajo la más generalizada categoría de estudio de caso existen varias subdivisiones, cada una de las cuales es seleccionada para usarse dependiendo de las metas y objetivos del investigador. Esos tipos de caso incluyen los siguientes:

- a) *Estudios de caso descriptivos*: se utilizan típicamente uno o dos casos de un evento para mostrar cómo es la situación. Sirven principalmente para volver familiar lo desconocido y dar a los lectores un lenguaje común acerca del tema en cuestión.
- b) *Estudios de caso exploratorios*: estos son estudios de caso que se llevan a cabo antes de implementar una larga escala de investigación. Su función es básicamente ayudar a identificar preguntas y tipos selectos de medición a priori a la investigación principal.
- c) *Estudios de caso acumulativos*: éstos sirven para recoger información global en diferentes tiempos. La idea detrás de estos estudios es la recolección de estudios pasados que permitan grandes generalizaciones sin adicionar costos, sin utilizar tiempo adicional en repetir los estudios.
- d) *Estudios de caso crítico*: Éstos examinan uno o más sitios para cualquiera de los propósitos al examinar una situación de interés único con poco o ningún interés en la generalización o nombrar a la pregunta en cuestión o un reto muy generalizado de afirmación universal. Este método es útil para contestar preguntas de causa-efecto.

Es importante destacar que para efectos de la presente investigación la subdivisión de estudios de caso que adoptamos es el estudio de caso descriptivo el permite utilizar una o dos medianas empresas comerciales sinaloenses que muestran la situación fiscal real y nos permiten encontrar algunas herramientas o situaciones desconocidas que son utilizadas como estrategias fiscales para disminuir su carga tributaria y además conocer los riesgos e implicaciones que se encuentran implícitos.

Por otra parte, Tellis (1995 citado en Cereceres 2003), propone tres categorías de estudio de caso:

- 1. *Intrínseco*, es cuando el investigador está interesado en el caso.
- 2. *Instrumental*, cuando el caso es utilizado para entender más allá de lo que se puede observar.
- 3. *Colectivo*, cuando se estudia un grupo de casos.

Las categorías a utilizar son el intrínseco y el instrumental. Por lo que respecta al intrínseco, efectivamente, estamos interesados en el caso a investigar, el cual nos permite aportar algo diferente por las diversas estrategias fiscales que actualmente las medianas empresas comerciales sinaloenses utilizan como herramientas. El instrumental va mas allá de los resultados de la investigación, el cual nos permite profundizar en los hallazgos encontrados y prevé ciertas situaciones y problemas que otras medianas empresas comerciales sinaloenses no han detectado. Esto es importante, porque de acuerdo con los resultados obtenidos por las empresas estudiadas permiten visualizar y poner entre dicho en un futuro a empresas con menos experiencia a las estudiadas.

En todos los tipos de estudios de caso se pueden hacer aplicaciones únicas o múltiples. A partir de lo anterior, el mismo autor sostiene que se pueden encontrar cuatro aplicaciones de un estudio de caso modelo:

1. Para explicar relaciones causales complejas en las situaciones de la vida real.
2. Para describir el contexto de la vida real en la cual ocurrió la intervención.
3. Para describir la intervención en sí misma.
4. Para explorar aquellas situaciones de la intervención en las cuales no hay conjuntos claros de resultados.

Desde la perspectiva de Yin (1994, citado en Cereceres 2003) los estudios de caso se clasifican en tres tipos:

- a) *Exploratorio*: que a veces es considerado el preludio de una investigación social.
- b) *Explicativo*: que puede ser utilizado como causa de una investigación.
- c) *Descriptivo*: que requiere de una teoría descriptiva para ser desarrollado antes de iniciar el proyecto.

Cabe destacar, que el autor anterior proporciona uno de los más completos formatos para conducir un estudio de caso con todas sus premisas y perspectivas. Bajo este escenario, el método de estudio de caso es una herramienta valiosa de investigación, y su mayor fortaleza radica en que a través del mismo se mide y registra la conducta de las personas involucradas en el fenómeno estudiado, mientras que los métodos cuantitativos sólo se centran en información verbal obtenida a través de encuestas por cuestionarios (Yin, 1994)⁴⁶. Además, en el método de estudio de caso los datos pueden ser obtenidos desde una variedad de fuentes, tanto cualitativas como cuantitativas; esto es, documentos, registros de archivos, entrevistas directas, observación directa, observación de los participantes e instalaciones u objetos físicos. En el método de estudio de caso los datos pueden ser obtenidos desde una variedad de fuentes, tanto cualitativas como cuantitativas; esto es, documentos, registros de archivos, entrevistas directas, observación directa, observación de los participantes e instalaciones u objetos físicos (Chetty, 1996). Derivado a lo anterior, es interesante manifestar que la variedad de fuentes es mixta.

El estudio de caso es una investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto real, en la que los límites entre el fenómeno y el contexto no son claramente visibles, y en la que se utilizan distintas fuentes de evidencia.⁴⁷

3.3.3. Consideraciones para su aplicación

La aplicación de la metodología a utilizar en un trabajo de investigación, es una decisión muy importante que el investigador deberá valorar para obtener la información necesaria que le permita lograr dar contestación a sus interrogantes. En este sentido la metodología cualitativa a utilizar en la presente investigación es en primer lugar *la revisión de la literatura*, posteriormente *el regreso frecuente de etapas* y por último *la selección de escenarios y entrada al campo*.

⁴⁶ Cabe mencionar que, Yin es sin duda el autor más citado por la comunidad científica en la investigación basada en estudios de caso, convirtiéndose en referencia casi obligada para todos los que utilizan esta metodología.

⁴⁷ Los estudios de caso son considerados por algunos autores como una clase de diseños a la par de los experimentos, no experimentales y cualitativos (Williams, Grinnell y Unrau, 2005), mientras que otros los ubican como una clase de diseño experimental (Leon y Montero, 2003) o un diseño etnográfico (Creswell, 2005). También han sido concebidos como un asunto de muestreo o un método (Yin, 2009).

Bajo este contexto, Rodríguez Peñuelas (2010, p.47) señala que la revisión de la literatura depende de la tradición investigativa con lo que se esté trabajando, por ello algunos investigadores plantean que dicha revisión debe efectuarse hasta muy avanzada o que hayan obtenido resultados de la investigación (Teoría fundamentada), otros plantean que debe efectuarse desde el inicio, pero advirtiéndolo que es de carácter provisional, es decir que deberá ser complementada conforme avance la investigación (Estudio de caso), estas consideraciones permiten apreciar la flexibilidad del enfoque cualitativo. Por lo que respecta al regreso frecuente de etapas, el mismo autor manifiesta que una de las características que distingue a la investigación cualitativa es el regreso frecuente de etapas, es decir el desarrollo de las actividades investigativas no es un proceso lineal, sino que de acuerdo con las necesidades mismas de la indagación, es posible regresar para reorientar las actividades y el diseño de la investigación, las distintas fases del proceso no poseen un inicio y un final claramente delimitado, sino que interaccionan entre ellas, pero siempre con la mirada enfocada hacia adelante en un intento por encontrar respuesta a las interrogantes. Por último, la selección de escenarios y entrada al campo, el autor señala que la elección de los sitios donde se realizara la investigación deberá ser aquellos donde el investigador obtenga fácil acceso, establezca buenas relaciones con los informantes y recoja datos directamente relacionados con los intereses investigativos.

3.3.4. Criterios de validez

En la elaboración del diseño de investigación, uno de los aspectos que debe cuidarse es el relacionado con la validez, buscando con esta medida que el proyecto tenga la calidad necesaria. Sin embargo, el concepto de validez puede ser entendido de múltiples formas, por ello se presentan algunas de las definiciones de diversos autores que nos dan una idea de lo amplio de este concepto.

Por su parte, Yin (1994), asegura en relación a la validez, que un diseño de investigación supone que representa un conjunto de estados lógicos donde se puede juzgar la calidad de un diseño dado, de acuerdo a ciertas pruebas lógicas. En este sentido, toda medición o instrumento de recolección de los datos debe reunir dos requisitos esenciales que son la confiabilidad y la validez.

Bajo este contexto, un instrumento de medición es válido cuando mide aquello a lo cual está destinado, la validez indica el grado con que pueden inferirse conclusiones a partir de los resultados obtenidos.

De acuerdo con Barba (2001), se puede observar en las definiciones sobre validez y confiabilidad planteadas en el cuadro 2, la presencia de dos elementos comunes. El primero, se refiere al significado de la medida como cierta y precisa. El segundo, se refiere al hecho de lo que se mide actualmente, es lo que se quiere medir. A continuación es presentado un cuadro, el cual manifiesta las definiciones por diversos autores respecto a la validez y a la confiabilidad.

Tabla 2.1
Definiciones del concepto de validez y confiabilidad

Validez	Confiabilidad
“Un acuerdo entre dos esfuerzos para medir la misma cosa con diferentes métodos” Campbell y Fisk (citado por Hamersley, 1987)	“Un acuerdo entre dos esfuerzos que miden la misma cosa con los mismos métodos” Campbell y Fisk (citado por Hamersley, 1987)
“La medida en la que un instrumento mide lo que es supuesto para...” Black y Champion (1976:232-234).	“Aptitud para medir consistentemente” Black y Champion (1976: 232-234)
“Exactitud, certeza” Lehner, (1979)	“Reproductibilidad de las mediciones... estabilidad” Lehener, (1979)
“Grado de aproximación a la realidad” Johnston y Pennypacker (1980: 190-191)	“Capacidad para reproducir las mismas mediciones....estabilidad” Johnston y pennypacker (1980: 190-191)
“¿Medimos lo queremos medir?” Kerlinger (1964: 444-445)	“¿Exactitud y precisión de un instrumento de medición?” Kerlinger (1964: 444-445)
“De la ampliación de las diferencias de los resultados producidos...se reflejen las diferencias actuales” Medley y Mitzal (citado por Hamersley, 1987)	“De la ampliación del promedio de la diferencia entre dos medidas obtenidas sea tan pequeña en el mismo salón...como en diferentes salones Medley y Mitzel (citado por Hamersley, 1987)

Fuente: Glyn (2000), citado por Barba (2001, p.246).

La información triangulada de los que participan en la presente investigación a través de las entrevistas, son dirigidas a las autoridades gubernamentales (SHCP, IMSS, INFONAVIT), los patrones y los trabajadores. La información proporcionada por las personas que son entrevistadas tendremos que valorar que tan cierta es, y para ello contrastaremos los resultados con la realidad, cuyo objetivo es garantizar la autenticidad y credibilidad de las personas objeto de la presente investigación, lo que dicen sea cierto y este inmerso en una realidad objetiva.

La validez y confiabilidad son elementos trascendentales en la presente investigación. Los criterios de validez interna y externa serán valorados y garantizados con la realidad de las estrategias fiscales utilizadas que México, Sinaloa y Culiacán actualmente están llevando a la práctica. En muchas ocasiones no miden o valoran las consecuencias, así como los riesgos e implicaciones fiscales que están asumiendo por el desconocimiento pleno de las disposiciones fiscales vigentes.

Los criterios de validez interna en la presente investigación es emitir un criterio derivado del resultado por la triangulación de entrevistas a los empresarios que utilizan estrategias fiscales para contrastar las realidades por parte de los expertos en el tema, objeto de investigación.

3.4. Investigación de campo

Taylor y Bogdan (1987), señalan que el trabajo de campo incluye tres actividades principales. La primera se relaciona con una interacción social no ofensiva: lograr que los informantes se sientan cómodos y ganar su aceptación. El segundo aspecto trata sobre los modos de obtener datos: estrategias y tácticas de campo. El aspecto final involucra el registro de los datos en forma de notas de campo escritas.

Por lo que respecta a la entrada en el campo de la investigación los mismos autores manifiestan que los observadores participantes entran en el campo con la esperanza de establecer relaciones abiertas con los informantes. Se comportan de un modo tal que llegan a ser una parte no intrusiva de la escena, personas cuya posición los participantes dan por sobreentendida. Idealmente, los informantes olvidan que el observador se propone investigar y muchas de las técnicas empleadas en la observación participante corresponden a reglas cotidianas sobre la interacción social no ofensiva; las aptitudes en esa área son una necesidad.

Bajo esta perspectiva, Taylor y Bogdan (1997, p.53) manifiestan que cuando entran por primera vez en el campo, los observadores se encuentran con frecuencia abrumados por la cantidad de información que reciben. Por esta razón, se debe tratar de limitar el tiempo que se pasa en el escenario durante cada observación. Una hora es por lo general suficiente. A medida que uno se familiariza con un escenario y gana en pericia para la observación, se puede aumentar el lapso que se pasa en el escenario. Cabe destacar que la investigación de campo puede ser especialmente excitante al comienzo del estudio. Algunos observadores se inclinan a permanecer tanto tiempo en un escenario que dejan los campos agotados y llenos de tanta información que nunca llegan a registrarla. Las observaciones son útiles solo en la medida en que pueden ser recordadas y registradas. No permanezca en el campo si olvidará muchos de los datos o no tendrá tiempo para tomar notas.

En la investigación de campo exploratorio de la empresa sujeto de investigación, fueron necesarias las notas de campo para contrastar la realidad que la empresa actualmente presenta.

Respecto a la flexibilidad del enfoque cualitativo, Rodríguez Peñuelas (2010, p.48) presenta algunas orientaciones que pueden facilitar el trabajo del investigador en su ingreso al campo:⁴⁸

1. Tener en mente la interrogante central de investigación (Planteamiento del problema).
2. Solicitar al portero un recorrido por las instalaciones para conocer la organización, así como la infraestructura, mobiliario, equipo e interactuar con los actores organizacionales.
3. Observar los eventos del ambiente cotidiano.
4. Identificar y establecer vínculos con informantes clave.
5. Preguntar a los participantes aspectos relacionados con las preguntas del problema de investigación.

⁴⁸ Cabe destacar, que como lo manifiesta el autor, estas no son recetas de cocina, solamente son orientaciones o recomendaciones que de acuerdo a su experiencia aporta en la investigación.

6. Recabar datos sobre conceptos, lenguaje, ritos, costumbres, valores, percepciones, historias y relaciones de los participantes.
7. Identificar los procesos sociales y productivos y determinar cómo operan.
8. Registrar datos en forma de apuntes, mapas, esquemas, cuadros, diagramas, fotografías y artefactos.
9. Elaborar sus descripciones del ambiente.
10. Estar consciente de su papel como investigador.

3.4.1. Diseño de la investigación

Para efectos del desarrollo del diseño de investigación, es una tarea difícil pero que necesariamente al hacer los estudios de caso resulta indispensable. Debido a que no ha emergido ningún diseño común, debe evitarse considerar que el diseño de los casos de estudio sea un subconjunto o variante de los diseños de investigación usados para otras estrategias, tales como los experimentos. De hecho, el estudio de caso es una estrategia de investigación separada que tiene sus propios diseños de investigación. Desafortunadamente los diseños de investigación de estudios de caso no han sido codificados.

Para Hernández *et al* (2010, p.120), señalan que el diseño se refiere al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea, dentro del enfoque cuantitativo, el investigador utiliza sus diseños para analizar la certeza de las hipótesis formuladas en un contexto en particular o para aportar evidencia respecto de los lineamientos de la investigación (si es que no se tienen hipótesis). Además los autores sugieren a quien se inicia dentro de la investigación comenzar con estudios que se basen en un solo diseño y, posteriormente, desarrollar indagaciones que impliquen más de un diseño, si es que la situación de la investigación así lo requiere. Utilizar más de un diseño eleva considerablemente los costos de investigación. En la investigación disponemos de diseños preconcebidos y debemos elegir uno o varios entre las alternativas existentes, o desarrollar nuestra propia estrategia. Si el diseño está concebido cuidadosamente, el producto final de un estudio (sus resultados) tendrán mayores posibilidades de éxito para generar conocimiento. Puesto que no es lo mismo seleccionar un tipo de diseño que otro: cada uno tiene sus características propias. Desde luego, en cualquier tipo de investigación el diseño se debe ajustar ante posibles contingencias o cambios en la situación.

Yin (1994) presenta las siguientes definiciones, con el objeto de comprender el significado de diseño de investigación:

- a) El diseño es la secuencia lógica que une los datos empíricos a un estudio de investigación inicial y a sus conclusiones.
- b) Un diseño de investigación es un plan de acción para obtener de aquí y hasta ahí, donde aquí, puede ser definida como el lugar inicial de las preguntas y respuestas, y ahí, es algún lugar de las conclusiones y respuestas acerca de estas preguntas.
- c) Es un plan que guía al investigador en el proceso de coleccionar, analizar, e interpretar observaciones. Es un modelo lógico de prueba que ayuda al investigador a mostrar las interferencias que conciernen a las relaciones causales entre las variables bajo investigación.

- d) Un proyecto de investigación, que trata con al menos cuatro problemas: que preguntas estudiar, que datos son relevantes, que datos recolectar, y como analizar los resultados.

Las definiciones enunciadas de un diseño de investigación son mucho más que un plan de trabajo. Por lo tanto orientan las actividades que deberán ser realizadas por el investigador, además son de gran utilidad para el desarrollo del estudio de caso.

3.4.2. Selección de la muestra

La muestra en el proceso cualitativo es un grupo de personas, eventos, sucesos, comunidades, etc., sobre el cual se habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia (Hernández *et al* 2008, p.562).

En los estudios cualitativos el tamaño de muestra no es importante desde una perspectiva probabilística pues el interés no es generalizar los resultados a una población más amplia, ya que lo que se busca en una investigación de enfoque cualitativo es profundidad, motivo por el cual se pretende calidad más que cantidad, en donde lo fundamental es la aportación de personas, participantes, organizaciones, eventos, hechos etc., que nos ayuden a entender el fenómeno de estudio y a responder a las preguntas de investigación que se han planteado.

La composición y tamaño de la muestra cualitativa depende del desarrollo del proceso inductivo de investigación a desarrollar, el cual existe una gran diversidad de estudios que varían con los tamaños de la muestra a investigar. Dentro de esta investigación, se utilizara el método de muestreo no probabilístico a través del muestreo por conveniencia intencional y premeditada, siguiendo un criterio estratégico, seleccionando a quienes más conocimientos tienen del tema. Para el método no probabilístico no existe una fórmula para determinar el tamaño de la muestra.

Los tamaños de muestras más comunes según Hernández *et al* (2008, p.563) en estudios cualitativos del tipo de estudio etnográfico con teoría fundamentada y entrevistas a profundidad. Cabe destacar que, en una investigación cualitativa la muestra puede contener cierto tipo definido de unidades iniciales, pero conforme avanza el estudio se pueden ir agregando otros tipos de unidades y aun desechar las primeras unidades. Martens (2005) citado por Hernández *et al* (2008, p.564) señala que en el muestreo cualitativo es usual comenzar con la identificación de ambientes propicios, luego de grupos y, finalmente, de individuos.

En algún momento de la inmersión inicial o después de esta, se define la muestra “tentativa”, sujeta a la evolución del proceso inductivo. Como menciona Creswell (2009) citado por Hernández *et al* (2010, p.394) el muestreo cualitativo es propositivo. Las primeras acciones para elegir la muestra ocurren desde el planteamiento mismo y cuando seleccionamos el contexto, en el cual esperamos encontrar los casos que nos interesan, en las investigaciones cualitativas nos preguntamos ¿qué casos nos interesan inicialmente y donde podemos encontrarlos?

La selección de la muestra en la presente investigación fue considerada una empresa de la localidad que presenta las características necesarias para lograr y obtener respuestas a la interrogante central, así como a los objetivos planteados.

Zorrilla y Torres (1992, pp.76-77) señalan que el muestreo es una técnica que consiste en la selección de una muestra representativa de la población o del universo que ha de investigarse, el muestreo establece los pasos o procedimientos mediante los cuales es posible hacer

generalizaciones sobre una población, a partir de un subconjunto de la misma, con ayuda de las muestras inferimos: a) alguna o algunas propiedades del universo donde se obtienen, y b) no tener que estudiar exhaustivamente todos los elementos que lo componen, además las dos grandes ventajas del muestreo son la economía y la rapidez en la obtención de los datos.

3.4.3. Técnicas de recolección de datos

Es importante señalar que la información obtenida deberá de reunir aspectos relacionados con el trabajo de la obtención, análisis y presentación de la información. Por lo tanto serán utilizadas las diferentes técnicas en la recolección de datos, también el tratamiento y el análisis de la información, así como las formas en que es presentada toda la información obtenida y con motivo de la investigación.

Méndez (1999, p.143) define a las fuentes y técnicas para recolección de la información como los hechos o documentos a los que acude el investigador y que le permiten tener información. También señala que las técnicas son los medios empleados para recolectar información, Además manifiesta que existen: *fuentes primarias* y *fuentes secundarias*. Las *fuentes primarias* es la información oral o escrita que es recopilada directamente por el investigador a través de relatos o escritos transmitidos por los participantes en un suceso o acontecimiento, mientras que las *fuentes secundarias* es la información escrita que ha sido recopilada y transcrita por personas que han recibido tal información a través de otras fuentes escritas o por un participante en un suceso o acontecimiento.

Por lo anteriormente señalado la fuentes de información obtenida es la misma materia prima por la cual puede llegarse a explorar, describir y explicar hechos, acontecimientos o fenómenos que definen un problema de investigación, tal es el caso de las estrategias fiscales que los empresarios sinaloenses están utilizando.

En las tareas de acopio o recolección de información, en el que todo es un proceso para el desarrollo de la investigación y que se compone de las siguientes etapas: (Creswell, 1998, citado por Rodríguez Peñuelas, 2003a).

- a). Localización de la organización
- b). Acceso a la información
- c). Muestreo con propósito
- d). Recolección de información
- e). Registro de información
- f). Asuntos de campo
- g). Almacenamiento de información

De acuerdo a lo anteriormente señalado el orden cronológico para la obtención de la información necesaria para la investigación es importante la forma por la cual se clasifica para que al momento de ser necesaria sea de fácil acceso.

Hernández *et al* (2006) señala que para recolectar información implican tres actividades que se encuentran estrechamente vinculadas entre sí que son:

- Seleccionar un instrumento o método de recolección de los datos.
- Aplicar ese instrumento o método para recolectar datos.
- Preparar observaciones, registros y mediciones obtenidas

Por lo anteriormente señalado, serán llevadas a cabo en la presente investigación entrevistas al propietario de la empresa, a los empleados seleccionados de acuerdo a criterios que en su momento serán dados a conocer, así como a funcionarios de las autoridades gubernamentales a nivel estatal y federal, al igual que a especialistas en la materia objeto de esta investigación.

Las fuentes específicas a utilizar en la recolección de la información serán, notas de campo, producto de las actividades de observación como técnica de investigación, textos, revistas especializadas, documentos internos de la empresa, prensa, Internet, así como bibliografía, investigadores, entrevistas grabadas, análisis de video, fotografías y folletos.

De las técnicas señaladas anteriormente, la técnica de observación juega un papel muy importante para el desarrollo del acopio de información y para tal efecto Méndez (1999, p.144) la define como una técnica en la recolección de datos y también puede definirse como el uso sistemático de nuestros sentidos en la búsqueda de los datos que necesitamos para resolver un problema de investigación.⁴⁹

Una vez obtenida la información, es importante definir la forma por la cual será el tratamiento de la misma. Méndez (1999, p.148) señala que el tratamiento de la información es un proceso que consiste en el recuento, clasificación y ordenación en tablas o cuadros y que estos procedimientos dependen de la clase de estudio o investigación y del tipo de datos. Además menciona que dentro del tratamiento de la información existen técnicas estadísticas y la presentación de la información. El tratamiento de la información de la presente investigación será llevada a cabo a través de cuadros necesarios para su presentación que como resultados de la misma sirven de base para la toma de decisiones.

En este punto son comentados los aspectos referentes a la obtención, análisis y presentación de datos para la realización de una investigación. Es decir, son dadas a conocer las técnicas que se utilizaron en la recolección de datos, también el tratamiento y las técnicas utilizadas en el análisis de la información de datos cualitativos, así como también la forma en que es presentada la información obtenida para lograr los objetivos planteados.

En opinión de Rodríguez Peñuelas (2010), las técnicas, son los medios empleados para recolectar información: observación, cuestionario, entrevistas y encuestas.⁵⁰

La información, en opinión de Méndez (1999), es la materia prima por la cual puede llegarse a explorar, describir y explicar hechos o fenómenos que definen un problema de investigación. A pesar de la importancia de este aspecto, en ocasiones no se le da el valor que tiene y se olvida su

⁴⁹ Méndez cita a Carlos A. Sabino, *El proceso de investigación*, p. 155

⁵⁰ En su material de Seminario de Tesis, utiliza una guía muy interesante para diseñar proyectos de investigación de tesis, el cual es una aportación valiosa cuyo objetivo se centra en el incremento de la eficiencia terminal para los alumnos que ya egresaron de los programas de posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa.

incidencia en la investigación. Algunas personas, inician el trabajo sin identificar qué tipo de información se necesita o las fuentes en las cuales puede obtenerse; esto ocasiona pérdidas de tiempo, e incluso, a veces, el inicio de una nueva investigación. Por tal razón, este diseño prevé como aspecto esencial que el investigador defina las técnicas que van a emplearse en la recolección de la información, al igual que las fuentes en las que puede adquirir tal información.

El autor, define qué son fuentes de información y señala que estas pueden ser secundaria o primarias. En relación a las fuentes de información secundarias, establece que toda investigación implica acudir a este tipo de fuentes, que suministran información básica. Se encuentra en las bibliotecas y está contenida en, enciclopedias, diccionarios, anuarios, etc. libros, periódicos y otros materiales documentales, como trabajos de grado, revistas especializadas. La recolección de datos desde el enfoque cualitativo es buscar datos que se convertirán posteriormente en información, por lo tanto en la indagación cualitativa, el instrumento no es una prueba estandarizada, ni un cuestionario ni un sistema de medición; es el mismo investigador, que constituye también una fuente de datos. Lo más difícil consiste en introducirse al ambiente e involucrarse en el tema central a investigar y expresar un profundo sentido de entendimiento del fenómeno estudiado.

Al referirse a las fuentes secundarias, en la investigación debe definirse y señalarse el tipo de fuente, y el grado de facilidad o dificultad que para el investigador tiene su utilización. En relación a las fuentes primarias, es posible que el desarrollo de la investigación propuesta dependa de la información que el investigador debe recoger en forma directa.

Cuando esto sucede, hablamos de la fuente primaria, e implica utilizar técnicas y procedimientos que suministren la información adecuada. Existen diferentes técnicas, algunas de ellas utilizadas con frecuencia en las ciencias económicas, administrativas y contables. Algunas técnicas que se pueden mencionar son: la observación, encuestas, cuestionarios, entrevistas y sondeos.

En opinión de Sabino citado por Méndez (1999), la observación es una técnica antiquísima, cuyos primeros aportes sería imposible rastrear. A través de sus sentidos, el hombre capta la realidad que lo rodea, que luego organiza intelectualmente. La observación puede definirse, como el uso sistemático de nuestros sentidos en la búsqueda de los datos que necesitamos para resolver un problema de investigación.

La observación es directa cuando el investigador forma parte activa del grupo observado y asume sus comportamientos; recibe el nombre de observación participante. Cuando el observador no pertenece al grupo y sólo se hace presente con el propósito de obtener la información, la observación, recibe el nombre de no participante o simple. La observación cualitativa no es mera contemplación por el hecho de sentarse y ver el mundo nada de eso, implica adentrarnos en profundidad a situaciones sociales y mantener un papel activo, así como una reflexión permanente y estar atento a los detalles, sucesos, eventos e interacciones.

Méndez (1999), al hacer referencia a la técnica de encuestas, señala que esta se hace a través de formularios, los cuales tienen aplicación a aquellos problemas que se pueden investigar por métodos de observación, análisis de fuentes documentales y demás sistemas de conocimiento. La encuesta permite el conocimiento de las motivaciones, las actitudes y las opiniones de los individuos con relación a su objeto de investigación. La encuesta tiene el peligro de traer consigo

la subjetividad y, por tanto, la presunción de hechos y situaciones por quien responda; por tal razón quien recoge información a través de ella debe tener en cuenta tal situación.

En relación con cuestionarios, entrevistas y sondeos, establece que el cuestionario supone su aplicación a una población bastante homogénea, con niveles similares y problemática semejante. Se puede aplicar colectivamente, por correo o a través de llamadas telefónicas. En cambio, la entrevista supone en su aplicación una población no homogénea en sus características y una posibilidad de acceso diferente. La entrevista cualitativa es mas íntima, flexible y abierta, por lo que se define como una reunión para intercambiar información entre una persona llamada entrevistador y otra denominada entrevistado o entrevistados. Las primeras entrevistas en la investigación cualitativa son abiertas y de tipo piloto y van estructurándose conforme avanza el trabajo (Martens, 2005 citado por Hernández *et al*, 2006).

Al concluir las entrevistas tendremos un valioso material que es necesario preparar para el análisis cualitativo, por lo tanto al final de cada jornada de trabajo es necesario e importante ir llenando la bitácora o diario de campo, el cual el investigador vacía sus anotaciones, reflexiones, puntos de vista, conclusiones preliminares, hipótesis iniciales, dudas e inquietudes.

La aplicación de formularios y de encuestas supone que el investigador diseñe el cuestionario; este es el instrumento para realizar la encuesta y el medio constituido por una serie de preguntas que sobre un determinado aspecto se formulan a las personas que se consideran relacionadas con el mismo. El empleo de la encuesta supone la definición por parte del investigador del universo de investigación. Si el universo de investigación es muy amplio, debe definir una muestra representativa del mismo. Para ello, ha de recurrir a las diferentes técnicas y procedimientos de muestreo cualitativo.

Hernández *et al* (2006), menciona que el papel del investigador en la recolección de los datos cualitativos debe ante todo respetar a los participantes y nunca desperdiciarlos, y quien viole esta regla no tiene razón de estar en el campo, por lo que debe de ser una persona sensible y abierta. Para la realización de una investigación cualitativa se llevan a cabo entrevistas a personas involucradas en dar las respuestas a la interrogante central. Las fuentes específicas que se utilizan en la recolección de la información son, notas de campo, como producto de las actividades de observación, así como de libros, prensa local, revistas especializadas, documentos internos de la empresa, Internet y otros materiales documentales, como tesis de grado, enciclopedias y diccionarios, entre otras.

El tratamiento de la información que se obtiene de la investigación, se realiza a través de cuadros que se utilizan para esos efectos, dentro de los cuales se plasman los resultados obtenidos después de aplicar las técnicas requeridas en las circunstancias. Méndez (1999) señala que el tratamiento de la información es un proceso que consiste en el recuento, clasificación y ordenación en tablas o cuadros y que estos procedimientos dependen de la clase de estudio o investigación y del tipo de datos. Además menciona que dentro del tratamiento de la información existen técnicas estadísticas y la presentación de la información.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, se proporcionó información suficiente para la realización de la investigación el cual comprende en todo su contexto los hallazgos con la

finalidad que el interesado del presente trabajo determine sus propias conclusiones. A manera de conclusión, la metodología cualitativa trata de explicar al usuario el modo en que es presentada la información producto del análisis.

La última etapa del proceso de la investigación según Zorrilla y Torres (1992, p.77) consiste en interpretar los resultados obtenidos con la ayuda de los instrumentos contruidos para ello, Dicha interpretación es producto de la operación que se realiza entre el análisis y la síntesis. Es decir, es el proceso mental con el cual se trata de encontrar una significación más completa y amplia de la información empírica recabada. Así pues, si se emplearon varias técnicas para recabar información, se recomienda analizar e interpretar por separado los datos.

Para el desarrollo de la presente investigación fueron utilizados los diversos instrumentos y técnicas de investigación desde la exploración, recolección de datos, notas de campo producto de la observación, las entrevistas y por último la interpretación de los resultados, así como la contrastación de la evidencia empírica obtenida contra las teorías respectivas que en su momento fueron analizadas y discutidas.

CAPITULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACION

Introducción

En este capítulo, son presentados los hallazgos encontrados mediante el estudio de caso, de las estrategias implementadas por grupo MORSA⁵¹. El material incluido en este trabajo, fue obtenido mediante las actividades de observación, análisis documental, análisis fotográfico y la entrevista semi-estructurada grabada a directivos de la empresa con el instrumento de recolección de datos, con la finalidad de buscar respuestas a las interrogantes y objetivos que orientan esta investigación, y que pretende conocer las estrategias fiscales utilizadas, sus beneficios así como sus implicaciones y riesgos de GM, las cuales están planteadas en el capítulo 2. Para lograr la aceptación de ingreso a la empresa y de las entrevistas, nos presentamos como alumno del programa de Doctorado en Estudios Fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa, obteniendo de inmediato la anuencia para ser entrevistados. Se inició la entrevista con el contralor general de la empresa, platicando un poco acerca del programa de doctorado y de los motivos que alientan esta investigación, estableciéndose rápidamente la confianza necesaria para realizar este trabajo.

Este informe de resultados, inicia con una presentación de los hallazgos relacionados con los antecedentes históricos de GM. Enseguida, se hace una descripción de las instalaciones físicas de la empresa, asimismo, se presentan las opiniones de sus directivos, en relación a como ha sido la implementación de estrategias fiscales que han permitido la disminución de cargas tributaria, sus beneficios, sus implicaciones y los riesgos asumidos. Son presentados además, los problemas que en los últimos años han enfrentado las medianas empresas comerciales en Sinaloa, así como al grupo. Luego, son analizadas las diversas estrategias fiscales que han utilizado estas empresas, además cuál de ellas ha representado mayores beneficios en la empresa GM, así como las características que desde el punto de vista de los directivos identifican las estrategias fiscales en el grupo. Son presentados también, los factores que han determinado la modernización en esta institución y por último las perspectivas de los directivos acerca de la situación actual de grupo MORSA.

4.1. Antecedentes históricos y situación actual de GM

En este apartado, se presenta información relacionada con los antecedentes históricos de GM, así como la situación actual de esta organización, buscando con esto conocer la empresa. Por ello, se incluye el producto del análisis derivado de las observaciones de campo, análisis fotográfico y análisis documental.

GM, es una empresa dedicada a la distribución y comercialización de autopartes automotrices en la republica mexicana y cuenta con más de 30 años de experiencia con una red de 22 Centros de Distribución, 7 de ellos especializados en la comercialización de acumuladores y 25 mostradores con atención a flotillas y público particular.

El fundador y director del grupo, Don Alfonso Vázquez Dorantes inició en Culiacán Sinaloa las bases de lo que hoy es GM. Originario de Mérida Yucatán donde hizo sus estudios de contador privado, que muy joven viaja a la Ciudad de México para trabajar en el departamento de Auditoría Interna de la Wells Fargo Company y después de trabajar tres años con esa empresa

⁵¹ Las siglas que se utilizan en este trabajo para referirse a la empresa Grupo Morsa, son GM.

inicia en el mundo de las refacciones como agente viajero de la compañía Tres Flechas, S.A., (actualmente T.F. Víctor, S.A. de C.V.) de la que fue representante exclusivo durante ocho años en los estados de Sinaloa, Sonora y Baja California. Fue un agente de ventas que tuvo el empeño y voluntad de trabajar duro, la visión para captar las mejores oportunidades y el tino de rodearse con los mejores colaboradores. A los cinco años de haber empezado a trabajar en la ciudad de México, volvió a Mérida para casarse con la señorita Ligia Ojeda Farfán, compañera de su vida y apoyo insustituible en sus actividades empresariales. Al dejar de trabajar para Tres Flechas, don Alfonso, asumió la representación de diversas empresas en el ramo de las refacciones para automóviles, tanto nacionales como de importación, hasta su retiro definitivo en 1974.

En el mes de Abril de 1974, creó su propia empresa denominada CERENO (Centro Refaccionario del Noroeste), la cual dio origen en 1978 formalmente con el nombre de Mayoreo Occidental Refaccionario, S.A. (MORSA).

En el año de 1984 época difícil para nuestra economía nacional, tuvo lugar la expansión de MORSA, en ese año se crearon las filiales: Morsa Mayoristas De Refacciones, en Ciudad Obregón, Sonora; Mayoreo Agromotriz Del Noroeste, en Mérida Yucatán que posteriormente fue fusionada a Mayoreo Occidental Refaccionario, creándose la división Sureste de Grupo Morsa. Así como también en el mismo año, el grupo adquirió la empresa “Culiacán Autopartes”, originalmente dedicada solamente a la distribución de bujías y que posteriormente amplió sus actividades con la venta de partes de servicio pesado para tracto camiones.

GM logró crecer en medio de la crisis, a pesar de todo, con una actitud optimista y siguió el empresario una estrategia audaz: Señala que: “Cuando los demás iban para atrás, nosotros íbamos para adelante. Las demás empresas del ramo trataban de comprar cada vez menos porque los precios subían constantemente; nosotros en cambio, tratábamos de comprar lo más que nos fuera posible y una parte de la mercancía que comprábamos la vendíamos al precio anterior y así ganamos muchos clientes. La otra parte de la mercancía, la que actualizábamos, según los niveles que iba alcanzando la inflación, nos ponía a salvo de la descapitalización”. Además, manifiesta que el haber manejado con acierto el factor financiero durante la crisis no explica totalmente el crecimiento de su empresa y su penetración en el mercado. “Hemos procurado siempre tener un buen surtido, precios aceptables y buen servicio de entrega, Además, yo no creo que un empresario pueda en estos tiempos darse el lujo de llegar al negocio a las once de la mañana y retirarse a las dos de la tarde. Hay que meterse, conocer los aspectos de la empresa, convivir con los trabajadores, orientarlos en sus tareas”.

Don Alfonso Vázquez Dorantes, también comenta que “Al principio, Carlos y yo –se refiere a don Carlos Rodríguez, gerente y socio de la filial de Ciudad Obregón- trabajábamos de las 5 de la mañana a las 11 de la noche”. Don Alfonso ya no exagera tanto la nota pero si se presenta puntualmente en su oficina, todos los días a las 8 de la mañana. Su esposa, doña Ligia fue un eficaz auxilio en los primeros años de la empresa; ahora se han incorporado al negocio sus hijos Sandra y Miguel. Don Alfonso considera que la política de personal que ha seguido el GM es otro de los secretos de expansión, los trabajadores de todos los niveles conviven con la familia del directos, en la empresa se han acortado las distancias entre las diferentes jerarquías y las percepciones anuales de todos los trabajadores son equivalentes, por lo menos a 16 meses de sueldo, ya que a los 12 meses de salario se les agrega un mes de prima vacacional, dos meses de

aguinaldo y un mínimo de un mes por reparto de utilidades, cantidad, esta última que puede ser mayor, según los resultados del ejercicio de que se trate.⁵²

Con el correr de los años se fueron abriendo más centros de distribución en varias ciudades del país. Actualmente en Campeche, Cancún, Culiacán, Durango, Guadalajara, la Paz, Los Mochis, Mazatlán, Mérida, Tepic, Veracruz, Villahermosa y Hermosillo.

El centro de distribución en Cd. Obregón Sonora ha sido el impulsor de la apertura de los mostradores para venta al detalle y es hoy el responsable del manejo de más de 25 refaccionarias. El logotipo representativo de GM, es precisamente una morsa, el cual ha sufrido muy pocas modificaciones al original. El actual es el siguiente:

Figura 4.1
Logotipo de Grupo MORSA



Fuente: Documento interno proporcionado por GM

GM cuenta con una red de centros de distribución de acumuladores de la marca LTH y el logotipo utilizado en esta distribución es el siguiente:

Figura 4.2
Logotipo de Centro de Distribución de Grupo MORSA



Fuente: Documento interno proporcionado por GM

Además, GM en los últimos años ha obtenido dos unidades de negocio dedicados a la venta de partes para servicio pesado, y el logotipo es el siguiente:

⁵² Información obtenida con documentos internos proporcionados por la empresa, como resultado de la entrevista realizada por el periódico Noroeste con fecha 27 de noviembre de 1990, pág. 10-A, motivo por el cual CANACO galardonó al Sr. Don Alfonso Vázquez Dorantes (en vida), el reconocimiento de su organización y de sus compañeros que representa un verdadero fenómeno en la actividad comercial de la región; el haber creado una empresa que en los momentos más difíciles de la crisis, cuando otros negocios quebrantaban y cerraban sus puertas, ésta tuvo sus mejores años de expansión y crecimiento.

Figura 4.3
Logotipo de Motor Pro de Grupo MORSA



Fuente: Documento interno proporcionado por GM

Actualmente, la Matriz del GM se encuentra ubicada en calle Donato Guerra 350 Sur, esquina con Eпитacio Osuna, Colonia Jorge Almada en Culiacán Sinaloa, es un edificio de tres pisos con cuatro accesos, el primero es para la atención a los clientes, enseguida la entrada a las oficinas administrativas y una puerta de acceso por la calle Donato Guerra y otra entrada al almacén por la calle Eпитacio Osuna. La fachada principal del edificio es de color blanco con logotipos de diversas marcas de refacciones automotrices, así como también el sello distintivo de ser una Empresa Socialmente Responsable (ESR). En el recorrido por las instalaciones se observo un área de estacionamiento frente al edificio principal para clientes y proveedores, por lo que respecta al mostrador de ventas demuestra una gran afluencia de clientes constantemente.

El acceso a la recepción de las oficinas administrativas se observan instalaciones modernas, cómodas, higiénicas y confortables con la puerta principal de vidrio grueso y al frente se encuentra el logotipo de GM, en esta área cuenta con diez sillas acojinadas. Una vez autorizado el acceso y antes de subir escaleras existe una placa referente a la responsabilidad social, el cual señala lo siguiente “Estimados compañeros: Envíanos tus sugerencias o quejas a la cuenta de correo: buzon@morsa.com.mx o llámanos al teléfono 018008315455 se guardará confiabilidad de cualquier comentario recibido. Gracias atentamente Grupo Morsa de México, SA de CV, Dirección General, por una empresa socialmente confiable, Gracias”.⁵³ Las instalaciones físicas, así como el mobiliario y equipo de oficina del departamento de contabilidad se encuentran en perfectas condiciones y además diversos cubículos individuales del personal de esta área, al fondo se aprecian dos extintores color rojo de seguridad. El equipo de cómputo y los programas de contabilidad se observan que están actualizados y al costado un privado para la persona responsable del área con dos sillas de visitante y diversas revistas nuevas en materia fiscal sobre el escritorio.⁵⁴

Durante el recorrido de las instalaciones se observa una sala de capacitación con capacidad aproximada para veinte personas con sillas acojinadas y confortables, tres sillones ejecutivos, un refrigerador, un librero con diversas bibliografías, una mesa para el servicio de café, una mesa de trabajo y un enfriador de agua. Al fondo de la sala se observa una fotografía de Don Alfonso Vázquez Dorantes, que nació el 23 de Septiembre 1932 y falleció el 14 de Septiembre 2007 y es fundador de esta empresa. Al costado de esta sala se exhiben los logros que a través de la historia el grupo ha obtenido tales como el premio nacional de ahorro de energía eléctrica en el marco del XII certamen por obtener el segundo lugar en la categoría Micro y Pequeñas Empresas en General, premio que otorgan conjuntamente la Comisión Federal de Electricidad (CFE), la

⁵³ Derivado a esta placa, es evidente la preocupación por parte del personal directivo conocer las sugerencias o quejas que en un momento dado puedan presentarse por los empleados de grupo.

⁵⁴ La información presentada de las instalaciones físicas fue recabada mediante la observación en notas de campo.

Secretaría de Energía (SENER) y la SUTERM-CTM con fecha Febrero del 2005⁵⁵. Otro logro obtenido en el año 2010 es ser considerada en su primer año como una Empresa Socialmente Responsable (ESR), así lo muestra la estatuilla que es exhibida en el aparador, también se observa una placa que fue otorgada al GM por parte de Enertec México S de RL de CV acreditándola como distribuidor exclusivo y certificado de la marca de baterías LTH, tras haber cumplido satisfactoriamente con los requisitos establecidos, expedida en Monterrey Nuevo León con fecha agosto del 2004.

La documentación interna presentada es un recorte del periódico Noroeste con fecha 27 de Noviembre de 1990 (pagina 10 A), el cual es un reportaje realizado al fundador de esta empresa Sr. Don Alfonso Vázquez Dorantes motivo por el cual en días posteriores es galardonado por parte de la Cámara Nacional del Comercio en Culiacán (CANACO-CULIACAN), en este reportaje narra a detalle parte de la historia del Grupo MORSA. También otro recorte de periódico El Debate con fecha 9 de enero del 2011 (pagina A36), sección economía entrevistan a Sandra Luz Vázquez Ojeda Directora General del GM (Hija de don Alfonso Vázquez Dorantes) referente a la responsabilidad social y el compromiso que asumen ante la sociedad los empleados y directivos, además habla sobre los lineamientos que los han llevado a ser una ESR.

Por lo que respecta al departamento de ventas demuestran buen ambiente de trabajo y con equipo de cómputo que permiten obtener base de datos actualizados. De igual manera el área de cobranza se observa armonía entre el personal, el cual asumen el compromiso y lealtad para la empresa. Los espacios físicos que ocupan el almacén presentan un orden y clasificación de refacciones en cada anaquel que se exhibe, cabe destacar que el personal de esta área es responsable del inventario físico.

El departamento de informática participa de manera dinámica en todos y cada uno de las diversas áreas en la empresa con la implementación de programas modernos cuyo objetivo sea la solución a sus problemas e inquietudes presentados. En este departamento se observa que el personal se encuentra actualizado en materia de la informática, cuentan con cinco personas y un responsable en un ambiente de armonía entre el personal del área que permiten brindar este servicio profesionales.

En el último piso del edificio se encuentra el comedor y cocina con suficientes sillas y mesas en un ambiente higiénico y cómodo, se observa una estufa moderna, así como un refrigerador, horno microondas y lockers individuales, a un costado se encuentra el departamento de archivo que guarda papelería de los diversos departamentos que se encuentran debidamente separados y clasificados por áreas.

En el caso del departamento de atención al cliente o servicio de mostrador presenta una gran afluencia de personas que acuden tales como representantes de talleres mecánicos, refaccionarias, así como repartidores en motocicleta.

⁵⁵ Este reconocimiento fue obtenido gracias a la participación, dedicación y disciplina que, tanto el personal de bodega, de mostrador, administrativas y directivos se comprometieron al ahorro de energía eléctrica, objetivo que no fue nada fácil lograrlo por la falta de cultura, los usos y costumbres por parte del personal.

GM, siempre se ha caracterizado por la labor del lado humano como empresa. En este sentido, por segundo año consecutivo, el centro Mexicano para la Filantropía⁵⁶ en su apartado de responsabilidad social empresarial, distingue a grupo morsa de México como una empresa socialmente responsable. Este distintivo reconoce a las empresas que llevan a cabo actividades que fortalecen la calidad de vida de sus colaboradores, ética empresarial, cuidado y preservación del medio ambiente así como la vinculación con las comunidades donde se ubican.

Sin embargo la piedra angular que mantiene a GM de México en este camino es el interés de sus colaboradores: hay un mayor sentido de pertenencia y orgullo de ser parte de esta empresa así como un mejor sentido de equipo entre los compañeros, además de un enfoque en el cuidado de los recursos que se tienen.

El valor de este distintivo reside en lograr que forme parte de la cultura de trabajo, reflejada en cada sucursal. Es también un compromiso permanente y voluntario de los directores de las empresas y ejemplo de ello es que en los 11 años que lleva el distintivo, solo 10 empresas han logrado permanecer consecutivamente con resultados. Para este 2011 serán reconocidas 572 empresas que acreditaron satisfactoriamente los 120 indicadores que validan la evidencia que se presenta. En GM de México el reto es amplio: lograr que a partir de los centros regionales se pueda seguir aportando estas conductas y actitudes positivas que conlleva la cultura de la responsabilidad social. El beneficio justifica el esfuerzo.

De acuerdo a información obtenida de la página web www.cemefi.org.mx, Grupo Morsa de México, es considerado por segundo año consecutivo para 2011 con el sello distintivo de ESR 2011.

Como resultado de la entrevista realizada por parte del periódico El Debate de Culiacán con fecha 9 de enero del 2011 en página A36 a la Directora de GM de México Sandra Luz Vázquez Ojeda, expreso lo siguiente referente a la responsabilidad social⁵⁷:

“Es una percepción agradable ver cómo la gente se va sintiendo cada vez más orgullosa de trabajar en nuestra empresa, hay un mayor sentido de pertenencia, un honesto deseo de cuidar los recursos con los que se cuenta, de ayudar a los compañeros y de hacer equipo”.

Además señala, que trabajan desde hace años en actividades de responsabilidad social empresarial. Los programas se originaron debido a la generosa respuesta del personal, ya que al contar con sucursales en Yucatán, Veracruz y Tabasco, estados que sufren constantemente por huracanes e inundaciones y en donde los bienes y las casas de su personal son afectados, después de un violento huracán en Yucatán hace aproximadamente 12 años, decidieron solicitar la cooperación a todas las sucursales del grupo, desde Sonora hasta Quintana Roo, y la respuesta

⁵⁶ El Centro Mexicano para la Filantropía A.C. (CEMEFI), es una institución sin fines de lucro, cuya misión es Promover y articular la participación filantrópica, comprometida y socialmente responsable de los ciudadanos, sus organizaciones y empresas, para alcanzar una sociedad más equitativa, solidaria y próspera. Es un organismo que agrupa organizaciones de la sociedad civil (OSC) –que pueden ser entidades donantes o instituciones operativas–, empresas y personas que comparten su misión y trabajan en diversas causas en beneficio de los demás. Su membresía suma más de 700 integrantes. Su página web es www.cemefi.org.mx.

⁵⁷ Información obtenida en documento interno que proporcione la empresa, el cual muestra que la Responsabilidad Social que el grupo está llevando a cabo ante la sociedad es una realidad.

fue muy abundante, lo suficiente para arreglar casas y poner techos. Esta fue la pauta con la que se dieron cuenta que la gente realmente quiere hacer un bien.

Con buenas prácticas de responsabilidad social han obtenido ahorros en el consumo de electricidad en los bienes y recursos que manejan. Han recibido buenos comentarios de esposas, esposos e hijos por el cambio positivo en la conducta de sus colaboradores, lo que propicia un mejor ambiente familiar. Esta es un área de oportunidad para poder reconocer su cultura de trabajo hacia afuera.

A corto y mediano plazo, GM de México quiere obtener el Distintivo ESR en todas sus sucursales, que en la actualidad son 16 mayoreos y 20 menudeos en toda la república; mientras que a largo plazo quieren lograr una cultura empresarial donde además se generen menos horas de trabajo pero más efectivas y de esta manera convivir más tiempo con sus familias, lo que repercute directamente en su calidad de vida. Vázquez Ojeda expresó que el país requiere actitudes y conductas positivas siendo responsabilidad de la iniciativa privada. “Se debe hacer un esfuerzo y no esperar a que el gobierno resuelva todo, los gobernantes se están quedando cortos en lograr resultados tangibles, cada individuo debe aportar algo para lograr mejorar nuestro entorno social”. En el mismo contexto, cabe mencionar que el programa implementado por el GM denominado AccionaRSE, la comunidad de empresas sinaloenses que cuentan con el distintivo ESR, hizo sinergia con Morsa para establecer las acciones que los llevaron a consolidarse como socialmente responsables.

Por lo que respecta a proveedores el objetivo central de Grupo Morsa de México es mantener negociaciones con los mejores proveedores del mercado, para obtener una mutua ventaja en términos de precio, calidad y costos de procesos. El grupo, desarrollara una relación estratégica con aquellos proveedores que ofrezcan beneficios de cooperación técnica, garantía de suministro y procesos de innovación. La meta de GM de México es crear un ambiente de competencia abierta y justa entre los proveedores. La elección de proveedores se basa en su capacidad para cumplir los requerimientos del grupo procesos y proponer cambios dramáticos en busca de la productividad y un adecuado costo final.

En el caso de los clientes, los beneficios son los acortamientos de las cadenas de distribución y la automatización del comercio, el cual permite obtener los suministros “justo a tiempo”, de esta manera se puede buscar fácil, rápido y más barato porque la capacidad de hacer negocios electrónicos nos fortalece (o mantiene nuestra competitividad) frente a la competencia. Dentro del ahorro en costos, comparamos que enviar un fax cuesta lo mismo que enviar cien mensajes electrónicos con la misma información, además reducción en el recibo telefónico.

Las nuevas oportunidades de negocio que actualmente está utilizando el grupo se encuentra que la Internet estimula la imaginación empresarial y que además ha sido una herramienta valiosísima, que se encuentra al alcance de todo un mundo para conquistar, además ahora podemos acceder a los más avanzados productos y servicios.⁵⁸

⁵⁸ GM se ha beneficiado considerablemente con el uso de las nuevas tecnologías de información como herramientas para enfrentar a un mundo cada vez más competitivo.

Por lo que respecta a la aplicación de las nuevas tecnologías de información en GM, el System Morsa Network está pensado para clientes que estén interesados en diversificar y actualizar su operación comercial. Es imprescindible para empresas en cualquier parte del país y que necesitan una gestión de pedidos económica, simple y eficiente. Opera desde un servidor web en Internet y no requiere la instalación de ningún software en PCs. A diferencia de los sistemas tradicionales, este no tiene costo de Licencias de Software. Se accede desde cualquier computadora conectada a Internet a través del navegador Internet Explorer u otros.

GM ofrece un sistema ya implementado exitosamente en el comercio de autopartes, el cual garantiza experiencia, idoneidad profesional y seriedad, además el grupo acompaña a los clientes en la capacitación de usuarios.

En resumen, brinda un servicio integral de capacitación y soporte en el portal de la Internet. Los beneficios obtenidos por los clientes es mejor atención, poder informar enseguida preguntas sobre productos, precios y estado de pedidos. El cual permite enviar pedidos las 24 hrs. desde cualquier lugar. Toda la información está en una base de datos central y además esta actualizada. Cabe destacar que GM tiene su página de Internet www.morsa.com.mx.

Otro aspecto encontrado en el documento de presentación de GM, es la misión de la empresa, la cual está planteada de la manera siguiente:

Tabla 4.1
Misión de la empresa Grupo MORSA, Culiacán, Sinaloa, México. 2011

MISIÓN
Pugnar mediante la unión y perseverancia de la empresa por la excelencia, el cabal establecimiento de un modelo de mercado con responsabilidad social y participación en aras de la edificación empresarial; proporcionando productos y servicios de calidad, que mantengan y satisfagan las necesidades y preferencias de nuestros clientes, dando como resultado nuestro desarrollo y reconocimiento en el mercado.

Fuente: Documento interno obtenido de GM.

Cabe destacar que la misión de GM está encaminada a la perseverancia que tanto el personal directivo como los empleados se encuentran comprometidos con la empresa, el cual de acuerdo a entrevistas realizadas al personal directivo, es evidente la motivación por parte del personal que labora en GM. No es muy común las renunciaciones voluntarias por parte del personal de Recursos Humanos. Esto indica un parámetro muy halagador al respecto.

Por lo que respecta a la Visión de la empresa, esta es planteada de la siguiente manera:

Tabla 4.2
Visión de la empresa Grupo MORSA, Culiacán, Sinaloa, México. 2011

VISIÓN
Ser mayoristas líderes, donde podamos tener más ventaja competitiva, consolidándonos a nivel nacional; capitalizando nuestra experiencia para que nuestro negocio sea la opción más viable en el mercado permaneciendo en la vanguardia.

Fuente: Documento interno obtenido de GM.

4.2. Problemas fiscales que afectan a las empresas comerciales sinaloenses

Las medianas empresas comerciales sinaloenses actualmente enfrentan una gran diversidad de problemas que afectan considerablemente su desarrollo y permanencia en un mercado cada vez más competitivo. En este apartado, se presenta la información obtenida de empleados y directivos de la empresa, así como de asesores o directivos externos en materia fiscal para conocer sus opiniones acerca de los principales problemas que afectan actualmente a las empresas sinaloenses, así como los problemas fiscales, buscando con ello dar respuesta a la interrogante de investigación 1 planteada en el capítulo 1, para lo cual a los directivos de la empresa se les formuló la siguiente pregunta *¿Cuáles son los principales problemas que afectan actualmente a las empresas sinaloenses?* y esto fue lo que contestaron.

Hay varios problemas que afectan a las empresas sinaloenses, uno de ellos es la inseguridad que tenemos en el estado, la violencia que constantemente estamos viviendo. Otro problema que tienen las empresas es la falta de créditos oportunos, así como su burocracia y los grandes consorcios internacionales que se instalan, llámese tiendas comerciales, constructoras etc. (Entrevista con directivo GM 1)⁵⁹.

De igual manera otro directivo dijo:

Los principales problemas que actualmente afectan a las empresas sinaloenses son la carga fiscal tan compleja y la carga administrativa que se requieren generar demasiada información para determinar el cálculo de pago de los impuestos. Además, el incremento de los impuestos federales que impactan a las empresas, así como las cuotas del seguro social tan elevadas. Otro problema que tienen las empresas es la alta delincuencia en todo el estado que no permite la llegada de inversionistas del exterior y el problema del desempleo derivado en gran parte por la violencia en el estado. (Entrevista con directivo GM 2)⁶⁰.

Como se puede observar, se advierten coincidencias en las declaraciones de los directivos entrevistados de la empresa, en cuanto a la problemática que prevalece en nuestro Estado referente a los actos de violencia, así como la compleja carga fiscal y el incremento de los impuestos federales. Otro punto interesante es la falta de créditos oportunos señalan.

⁵⁹ Directivo de GM 1. En lo subsecuente significa; directivo de Grupo MORSA 1

⁶⁰ Directivo de GM 2. Significa directivo de Grupo MORSA 2

Al respecto Bernal Domínguez (2009, p.101), señala que los principales problemas que actualmente enfrentan las medianas empresas comerciales sinaloenses son las siguientes:

- a) La mayor parte son empresas familiares, por lo que sus necesidades en dirección y administración son distintas de las de un negocio tradicional
- b) Cerca del 90% de las empresas de este estrato no cuentan con algún tipo de certificación de calidad (ISO 9000), lo que conlleva efectos negativos sobre su integración a cadenas productivas y su posibilidad de exportar. Lo mismo aplica para metodologías de mejora de calidad y productividad
- c) Tres de cada cuatro cuentan con acceso de internet. Un promedio de 40% de estas cuenta con un sitio web y un porcentaje similar ya opera ventas de sus productos en línea
- d) La estructura de ventas de las empresas está altamente concentrada. Primero, cerca de 50% de las ventas está concentrada en los cuatro clientes más importantes y, segundo, casi 65% de la demanda se comercializa en un radio menor a cien kilómetros de la empresa. Lo anterior pone a estas empresas en una posición endeble, al considerar que un gran porcentaje de sus ventas depende de un reducido número de compradores del mercado regional
- e) La tasa de aprobación de créditos por la banca comercial es relativamente alta en este tamaño de empresas, cercana a 75% en promedio. Aquellos empresarios que no recibieron el crédito aducen que una de las razones principales es la falta de garantías

Como resultado de la entrevista a directivos externos, respecto a los principales problemas de empresas sinaloenses, uno de ellos expuso lo siguiente:

Yo creo que la principal problemática que tienen las empresas sinaloenses es la falta de asesoría fiscal, los empresarios de nuestra región deben valorar la importancia de la asesoría profesional y en este caso la materia fiscal, deben contratar profesionales de la contaduría pública, fiscalistas actualizados que puedan en un momento dado resolver sus problemas que se están presentando, quien no se actualice, quien no se asesore quien no esté bien respaldado, son empresas que van a tender a la desaparición, entonces ahorita estamos viendo la competencia que hay en el mundo de los negocios, quien no tome medidas forzosamente tendrán problemas a mediano plazo y en un momento dado podrían desaparecer. (Entrevista con directivo externo 1).

Otro directivo externo opino lo siguiente:

La alta burocracia que existe para cumplir con el correcto pago de nuestros impuestos u obligaciones fiscales, otra también son los altos costos que existen en el financiamiento de créditos ya sean de la banca, comerciales, privados o gubernamentales. (Entrevista con directivo externo 2).

De igual manera otro directivo externo menciono lo siguiente:

Actualmente las empresas sinaloenses están viviendo bastantes problemas, el numero uno es la violencia, en el sentido de la inseguridad, en cuanto a los robos que están teniendo

empresas que se están desarrollando, ya sea desde la más pequeña en robo armada, que se llevan la venta del día hasta en transporte en la cual envías tu mercancía y desestabilizan una situación de este tipo que roban grandes volúmenes, en cuanto a la violencia. Otro punto importante que ya tiene años y estamos viendo el reflejo ahorita actualmente es la crisis, en la cuestión de flujo, de dinero, de efectivo, aquí lamentablemente nuestra economía al igual que en el país está influenciada aunque no queramos aceptarla por actividades del narcotráfico, entonces el narcotráfico ha venido a mover la economía del país durante una etapa muy larga, venta de casas, venta de carros, venta de mercancías, mueve la economía, estuvo moviendo la economía durante mucho tiempo y ahorita actualmente con la situación que se está dando en el país de la lucha contra el narcotráfico hemos visto reducido esa fluidez del efectivo en las empresas y a todas les ha venido a repercutir desde las más grandes a las mas chicas, mueve el comercio, mueve todas la actividades económicas, en este sentido. Otra problemática, es la cuestión de la inversión, en el entorno fiscal, mucha gente piensa ahorita en abrir un negocio, en el sentido de invertirle un cinco, que tienes tu patrimonio, un dinero y quieres invertir en algún negocio pues te encuentras con muchas trabas de tipo laboral, de tipo fiscal, de tipo administrativo y gubernamental para hacer el inicio del negocio y el desarrollo del mismo, esta situación es una problemática de falta de estímulos o incentivos para que existan más personas que quieran invertir o hacer negocio y las empresas que están actualmente se ven en la necesidad de antes de mover alguna inversión o un peso la piensan un poco más. En términos generales, si se han dado algunos estímulos en algunos sectores básicamente en lo general faltan un apoyo de estímulos para promover más la inversión y por ultimo podemos señalar los fenómenos naturales ahorita en la fecha aquí en Sinaloa repercute mucho en el sector primario, agricultura, ganadería y pesca les acaba de pegar por la cuestión del fenómeno de las heladas que va a repercutir en todo el sistema económico del Estado. (Entrevista con directivo externo 3).

Mientras que otro directivo externo expreso lo siguiente

La problemática que presentan las empresas sinaloenses y del país es la tramitología con la que hay que cumplir ante cualquier dependencia de gobierno llámese municipal, estatal o federal y que cualquier empresa nunca sabemos cuando ya estamos cumpliendo al cien por ciento con toda esta carga burocrática, administrativa y fiscal que se les ocurran o que ya tuvieron en su momento la ocurrencia a los tres niveles de gobierno, entonces es una problemática muy grave el cual deben trabajar tanto ciudadanos como gobierno para que simplifiquen sobre todo la forma de tributar y que disminuyan la carga fiscal que siempre ha estado concentrado en unas cuantas personas y en unos cuantos comercios y empresas y que se haga una distribución más eficiente de esa carga fiscal y al hacer una carga más equitativa disminuir esa misma carga, disminuirla en porcentaje de los ingresos que pudiera generar cada empresa o cada ciudadano. (Entrevista con directivo externo 4).

Por lo que respecta a la empresa GM, la problemática que en materia fiscal en los últimos años ha impactado, el directivo 1 manifiesta lo siguiente:

La principal problemática de la empresa son los altos impuestos, como son el IETU, ISR y el Seguro Social. Son algunos impuestos que independientemente que tengas utilidad o no, hay que estarlos cubriendo y muchas veces por el problema de la falta de flujo, por las bajas ventas y por lo difícil de la recuperación de nuestra cartera. (Entrevista a directivo GM 1).

Cabe destacar que Rodríguez Valencia (2001), señala que algunos de los problemas que presentan las medianas empresas son las ventas insuficientes, debilidad competitiva, mal servicio, mala atención al público, precios altos o calidad mala, activos fijos excesivos, mala ubicación, descontrol de inventarios, problemas de impuestos y falta de financiamiento adecuado y oportuno. Al respecto coincide con lo manifestado por el directivo 1 de GM al señalar la falta de créditos adecuados y oportunos a las medianas empresas, así como también con el directivo 2 de GM referente a la carga fiscal y los problemas de impuestos.

Respecto a la misma pregunta el directivo 2 de la empresa expresa lo siguiente:

La carga administrativa originada por el propio gobierno federal, ya que para cumplir con todo lo que la secretaria de hacienda requiere, se tiene en la necesidad de contratar personal capacitado y actualizado para cumplir en tiempo y forma con las obligaciones fiscales. Esta carga tributaria también repercute en algunas ocasiones la falta de liquidez en el grupo. (Entrevista a directivo GM 2).

En este sentido, es importante señalar los principales problemas que actualmente las medianas empresas comerciales sinaloenses enfrentan de acuerdo al resultado de las entrevistas anteriores:

Tabla 4.3
Principales problemas de las medianas empresas comerciales sinaloenses

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - La inseguridad, violencia, robos, secuestros y narcotráfico - Falta de créditos oportunos, burocracia y altos costos en el financiamiento - Consorcios internacionales que están en el Estado de Sinaloa compitiendo - Incremento en la carga fiscal, además las leyes son confusas y complejas para cumplirlas adecuadamente - La burocracia e incremento de nuevas cargas administrativas para cumplir con las obligaciones fiscales - Falta de asesoría fiscal profesional y actualizada - Incertidumbre al invertir por diversos obstáculos de tipo laboral, fiscal, administrativo y gubernamental - Faltan estímulos e incentivos por parte del Gobierno Federal y Estatal para crear negocios que generen empleos - No existe una simplificación sobre la forma de tributar fiscalmente, así como una compleja tramitología burocrática para iniciar una empresa - Incertidumbre para el sector primario por fenómenos naturales - Falta de flujo de efectivo y liquidez |
|---|

Fuente: Elaboración propia con información de entrevistas a directivos de GM y directivos externos

Bajo esta perspectiva, de acuerdo a la información obtenida mediante sesiones de observación, análisis fotográfico, documentos internos, entrevistas y encuestas, se considera que con los resultados que se presentan en este apartado referente a los principales problemas fiscales que enfrentan las medianas empresas comerciales sinaloenses, queda resuelta la interrogante 1 y se alcanza a cubrir satisfactoriamente el objetivo 1 que orienta los esfuerzos de este trabajo de investigación.

4.3. Estrategias fiscales

4.3.1. Estrategias fiscales utilizadas por las empresas comerciales sinaloenses

La gran diversidad de estrategias fiscales que las organizaciones sinaloenses han utilizado como herramienta para disminuir su carga tributaria dentro del marco legal les ha permitido permanecer en un mercado cada vez más competitivo. En este sentido para efectos de dar contestación a la interrogante número 2, se formulo la siguiente pregunta: *¿Cuáles son las estrategias fiscales que las empresas sinaloenses han implementado para disminuir su carga tributaria?*. Ante esto, el directivo externo 1, expreso lo siguiente:

Yo creo que las empresas sinaloenses son tradicionalistas muchas veces el empresario sinaloense tiene temor de implementar estrategias fiscales sin embargo estrategias fiscales hay algunos negocios aquí en nuestro medio sinaloense que ya las están implementando, cuales son las estrategias?, bueno yo creo que las estrategias más bien es evitar buscar medios legales para evitar el pago excesivo de impuestos, o sea no quiere decir que la estrategia fiscal o la disminución de la carga tributaria sea básicamente la evasión fiscal, sino que cualquier empresario, cualquier negocio tiene el derecho de buscar la forma de disminuir su carga tributaria legalmente aplicando los beneficios, las exenciones y los estímulos que están en las leyes fiscales, no tienen por qué tener temor, sin embargo aquí en Sinaloa siento que falta más que los empresarios apliquen estrategias fiscales es un campo virgen donde el profesional de esta área tiene que incursionar forzosamente para recomendar a las empresas sinaloenses el crecimiento, que paguen los impuestos normal de acuerdo a la ley y sin caer en la evasión. (Entrevista a directivo externo 1).

De acuerdo a lo anterior es importante precisar que el empresario sinaloense es conservador en materia fiscal, no arriesga nada por el temor a que la autoridad fiscal inicie sus facultades de comprobación, o sea le aplique una auditoria. El directivo externo 1 señala que cualquier empresario tiene el derecho y la libertad de buscar la forma de disminuir su carga tributaria legalmente aplicando los beneficios, exenciones y estímulos que están en la ley. Al respecto Moran Mendoza (2008, p.26-27), coincide con el directivo externo 1 al señalar que al implementar una estrategia fiscal existen beneficios fiscales explícitos e implícitos, por lo que respecta a los explícitos son aquellos que están establecidos en cualquiera de las leyes de carácter fiscal, mientras que los implícitos se refieren por interpretación de las leyes. Resulta difícil identificar los beneficios implícitos, ya que solamente con la experiencia de la persona que implementa una estrategia fiscal, así como el conocimiento de las disposiciones fiscales vigentes en su aplicación.

A continuación son citados algunos ejemplos de beneficios fiscales explícitos e implícitos más comunes que las organizaciones implementan de acuerdo con Moran Mendoza (2008).

Tabla 4.4
Beneficios fiscales explícitos e implícitos utilizados por las medianas empresas comerciales sinaloenses

Explícitos	Implícitos
<ul style="list-style-type: none"> - Disminución de pagos provisionales - Exenciones específicas de impuestos - Estímulos fiscales - Deducciones especiales - Diferimiento de pagos y presentaciones - Consolidación fiscal - Escisión de sociedades - Fusión de sociedades 	<ul style="list-style-type: none"> - Inversiones y su tratamiento - Gastos sobre compras cargados directamente a resultados - Políticas fiscales de cada empresa

Fuente: Elaboración propia con datos de Moran Mendoza (2008)

Moran Mendoza precisa que dentro de las disposiciones fiscales, el contribuyente localizara los beneficios fiscales explícitos que las mismas disposiciones fiscales señalan, tales como la *disminución de pagos provisionales*. Al respecto la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) aplicable a Personas Morales que tributan en el régimen general de ley, con fundamento en el artículo 15 Fracción II de la citada ley establece lo siguiente:

“Los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán, a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para disminuir el monto de los que les correspondan. Cuando con motivo de la autorización para disminuir los pagos provisionales resulte que los mismos se hubieran cubierto en cantidad menor a la que les hubiera correspondido en los términos del artículo 14 de esta Ley de haber tomado los datos relativos al coeficiente de utilidad de la declaración del ejercicio en el cual se disminuyo el pago, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos provisionales autorizados y los que les hubieran correspondido”

De lo anterior es claro que este beneficio fiscal esta explicito dentro del citado texto, al señalar la palabra “opción”, por lo que el contribuyente valorara esta “oportunidad” que el mismo legislador brinda.

Al respecto Sánchez Miranda (2008, p.140-141), señala que algunas causas que originan la posibilidad de disminuir los pagos provisionales son:

- a).- Disminución de ingresos
- b).- Aumento de las deducciones
- c).- Disminución drástica de pasivos

d).- Perdida de bienes por caso fortuito (artículo 43 LISR)

Además, manifiesta el mismo autor en este sentido, para que esto se lleve a cabo deben realizarse estimaciones previas a la solicitud de disminución de pagos provisionales del ISR, elaborando un estado proforma fiscal, para determinar y sustentar que tales pagos serán en exceso, en relación con las operaciones de la empresa durante el ejercicio, porque los pagos provisionales se calculan con base en el factor de utilidad del año pasado o cinco anteriores y, por lo tanto, no representan la realidad del presente año.

Esta es una buena alternativa para los contribuyentes que se encuentran en una situación económica desfavorable, ya que es una forma de evitar realizar pagos provisionales a favor de las autoridades fiscales que más tarde se pueden considerar saldos a favor y así evitar solicitarlos en devolución.

Corona (2007, p.106), al respecto manifiesta que esta opción debe ser utilizada con “buen tino”, ya que si el resultado a favor que se decía no resulta así y a cambio de ello se da un saldo a cargo después de restar al impuesto del ejercicio los pagos provisionales, le implicara a la empresa el pago de actualizaciones y recargos por los pagos provisionales no efectuados.

Por lo que respecta a las *exenciones específicas de impuestos*, la legislación fiscal en diversas Leyes señala claramente exenciones a los particulares que aparecen ahí en el texto y estos deben ser utilizados cumpliendo rigurosamente los requisitos establecidos en la misma, gran parte de este tipo de ingresos se concentran en las personas físicas, tal es el caso del artículo 109 de la LISR, este artículo contiene 28 fracciones de conceptos de ingresos exentos que en algunos son exenciones parciales y otros de manera total, cuyos conceptos lo señala expresamente el siguiente cuadro:

Tabla 4.5
Ingresos Exentos de ISR para Personas Físicas (Artículo 109 LISR)

Fracción	C o n c e p t o
I	Horas extras y días de descanso laborado
II	Indemnización por riesgos de trabajo
III	Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro (SAR)
IV	Rebolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, cuando estos se concedan de manera general de acuerdo con la Leyes o contratos de trabajo
V	Prestaciones de seguridad social
V	Subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías, actividades culturales, deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga, que se concedan de manera general de acuerdo con la Leyes o contratos de trabajo
VII	Retiro o entrega de las aportaciones al Infonavit y fovissste

VIII	Cajas de ahorro
IX	Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones
X	Primas de antigüedad e indemnización
XI	Aguinaldo, prima vacacional y PTU
XII	Salarios pagados a extranjeros tratándose de agentes diplomáticos, consulares, empleados de embajadas, así como representantes y funcionarios de organismos internacionales con sede en México
XIII	Viáticos efectivamente pagados por los patrones y deducibles de ISR por estos últimos
XIV	Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposiciones de Ley
XV	Enajenación de casa habitación
XVI	Intereses
XVII	Seguros cobrados
XVIII	Los que se reciban por herencia o legado
XIX	Los donativos
XX	Los premios por concurso científico, artístico o literario
XXI	Indemnización por daños
XXII	Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable
XXIII	Los retiros de la cuenta del seguro de ahorro para el retiro
XXIV	Impuestos trasladados
XXV	Enajenación de derechos parcelarios
XXVI	Enajenación de acciones emitidas por sociedades Mexicanas
XXVII	Ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas hasta por un monto que no exceda de 40 veces el salario mínimo general del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagara el Impuesto sobre la Renta
XXVIII	Ingresos por derechos de autor hasta el equivalente de 20 veces el salario mínimo general del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagara el

	Impuesto sobre la Renta
--	-------------------------

Fuente: Elaboración propia con datos del artículo 109 de la LISR para 2011

Es importante considerar que la mayor parte de los conceptos de ingresos exentos anteriormente manifestados son por sueldos y salarios. En este sentido el empleador es responsable solidario por el incumplimiento de la retención del ISR que efectuó al trabajador.

Tratándose de *estímulos fiscales* como beneficios fiscales explícitos, el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) establece para el ejercicio fiscal del 2011 una serie de estímulos fiscales en el apartado A, el cual destacamos los siguientes:

I.- Para personas que realicen actividades empresariales excepto la minería para determinar su utilidad pueden deducir el diesel que adquieran para su consumo final, siempre que utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos consistente en permitir el acreditamiento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), este estímulo también es aplicable a los vehículos marinos siempre que se cumplan con los requisitos emita el SAT.

II.- Las personas que utilicen el diesel en las actividades agropecuarias o silvícolas, podrán acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diesel en las estaciones y que conste en el comprobante correspondiente incluido el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el factor de 0.355, en lugar de aplicar lo dispuesto en el punto anterior. Este acreditamiento podrá efectuarse contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto.

III.- Las personas que adquieran diesel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas podrán solicitar la devolución del monto del IEPS que tuvieran derecho a acreditar, en lugar de efectuar el acreditamiento del punto anterior.

IV.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diesel para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS. Este acreditamiento podrá efectuarse contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto, incluso también en pagos provisionales.

V.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir un acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50 por ciento del gasto total erogado por este concepto. Este acreditamiento podrá efectuarse contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto, incluso también en pagos provisionales.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Título VII es denominado “De los Estímulos Fiscales”, el cual tiene estructurado ocho Capítulos de acuerdo al siguiente cuadro:

Tabla 4.6
Estímulos Fiscales del Título VII de la LISR 2011

Capítulo	C o n c e p t o	Artículos de la LISR
I	De las Cuentas Personales para Ahorro	218 a 219
II	De la Deducción Inmediata de Activos Fijos	220 a 221-A
III	De los Patrones que contraten a Personas que padezcan Discapacidad	222
IV	De los Fideicomisos y Sociedades Mercantiles Dedicadas a la Construcción de Inmuebles	223 a 224-A
V	De los contribuyentes Dedicados a la Construcción y Enajenación de Desarrollos Inmobiliarios	225
VI	Del Estimulo Fiscal a la Producción Cinematográfica Nacional	226
VII	De la promoción de la Inversión en Capital de Riesgo en el País	227 a 228
VIII	Del Fomento al Primer Empleo	229 a 238

Fuente: Elaboración propia con datos de la LISR 2011

De acuerdo al cuadro anterior es importante destacar que en cada uno de los Estímulos Fiscales la LISR señala los sujetos que pueden aprovechar estos Estímulos, detalla en qué consiste cada uno, los requisitos a cumplir para tener el beneficio y además contra que Impuesto el contribuyente aplicara el Estimulo Fiscal.

Por lo que respecta a las *deducciones especiales* las personas físicas que se encuentren obligadas a presentar su declaración anual de ISR, el artículo 176 de la misma, señala que podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de la LISR que les corresponda las siguientes deducciones personales:

I.- Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios del propio contribuyente, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta.

II.- Gastos funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en el punto anterior.

III.- Los donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas por el SAT para recibir donativos deducibles, hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirven de base para calcular el ISR a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectuó la deducción.

IV.- Intereses reales pagados por créditos hipotecarios, contratados con instituciones integrantes del sistema financiero.

V.- Aportaciones voluntarias al sistema de ahorro para el retiro (SAR). El monto de la deducción será de hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevado al año.

VI.- Primas de seguros de gastos médicos del propio contribuyente, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta.

VII.- Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta del contribuyente, cuando esta sea obligatoria en los términos de las disposiciones legales del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura.

En el beneficio expedito del *diferimiento de pagos y presentaciones*, las mismas disposiciones fiscales expresan textualmente que los contribuyentes pueden diferir el pago de alguna contribución, así como la prórroga para la presentación de declaraciones.

La figura de la *consolidación fiscal* es otro beneficio expedito en la LISR que proporciona ventaja competitiva a los contribuyentes que tributan en el Título II de las personas morales del Capítulo VI del régimen de consolidación fiscal. El artículo 64 de la misma Ley menciona los requisitos para ser sociedad controladora, cuyo objetivo se pretende agrupar en una sola base gravable los resultados fiscales de un grupo y los requisitos son:

1.- Ser sociedad residente en México.

2.- Ser propietaria de más de 50% de otras sociedades controladas.⁶¹

3.- Que en ningún caso más de 50% de sus acciones sean propiedad de otra u otras sociedades (no se consideran las colocadas entre el gran público). Cuando se opte por consolidar debe continuarse con esta opción por un periodo mínimo de 5 años.

4.- La controladora solo presenta la declaración final consolidada.

5.- La controladora cuente con autorización de las controladas.

6.- Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las controladas.

⁶¹ De acuerdo con el artículo 66 de la LISR se consideran sociedades controladas aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

7.- Que la controladora obtenga la autorización del SAT para determinar su resultado fiscal consolidado.

8.- Todas, tanto las controladas como la controladora deben de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación (CFF), durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

Las grandes ventajas fiscales explícitas en empresas de grupo generalmente es buena la consolidación fiscal, porque al pagar el ISR permite la deducción inmediata de perdidas fiscales de ejercicios anteriores por parte de empresas controladas del grupo, el cual permite presentar una sola declaración anual por la consolidación fiscal. Otro de los objetivos principales de la consolidación fiscal de estados financieros es que permite el diferimiento del pago de impuestos, sobre todo al utilizar las figuras de fusión y escisión de sociedades que posteriormente serán analizadas.

En el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el artículo 13 de la misma señala que las sociedades controladas y la controladora consideraran como ISR propio del ejercicio, el ISR que entregaron a la sociedad controladora, mismo que se considerara como efectivamente pagado en los términos del artículo 8. Este beneficio explícito en la Ley del IETU permite el acreditamiento del ISR pagado por parte de las sociedades controladas dentro de la figura de la consolidación fiscal.

Por lo que respecta a la escisión de sociedades, Moran Mendoza (2008, p.171), señala que se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo o capital en dos o más partes que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación. El mismo autor manifiesta que existen dos clases de escisión la total y la parcial:

1.- *Escisión Total*.- Cuando una sociedad mercantil desaparece y su patrimonio social se reparte entre dos o más sociedades de nueva constitución en la proporción que se señale en el acta de asamblea extraordinaria.

2.- *Escisión Parcial*.- Sin desaparecer la sociedad, divide su patrimonio social, para que con esa porción se constituya el capital de una nueva sociedad o se creen varias sociedades.

El objetivo de esta figura en términos generales consiste en la división de bienes y actividades que se transmiten a otra u otras, sin que se extinga la sociedad transmisora y en donde subsisten los mismos capitales, accionistas y únicamente de desconcentran las sociedades para operar de acuerdo con otras formas de organización que su operación comercial, productiva, bursátil, económica, jurídica o financiera los obliga. Los grupos corporativos importantes para enfrentar a la competencia realizan esta estrategia para disminuir sus costos y aprovechar los estímulos y beneficios fiscales establecidos en la legislación fiscal que por actividad, por ingresos, por forma de tributar ya sea persona física o persona moral y además implementan la figura jurídica y fiscal que más convenga a sus necesidades como grupo.

Moran Mendoza (2008, p.171-172), señala que en materia fiscal la escisión no se considera enajenación cuando ocurra lo siguiente:

- 1.- Los accionistas propietarios de 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y escindidas sean los mismos por un periodo de dos años, contados a partir del año inmediato anterior a la presentación del aviso.
- 2.- Desaparezca una sociedad con motivo de la escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asume la obligación de presentar declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas.
- 3.- La sociedad escidente traspasara proporcionalmente a las sociedades escindidas:
 - a). La utilidad fiscal neta
 - b). Pérdidas fiscales pendientes de amortizar; y
 - c). Cuenta de capital de aportación
- 4.- Los activos, pasivos y capital que traspasen las escindidas, no se consideraran como una enajenación cuando se cumpla con los requisitos del CFF.
- 5.- El monto de los pagos provisionales enterados por la escidente no podrá traspasarse a las sociedades escindidas, la totalidad de estos pagos serán acreditables contra el ISR determinado por la escidente.
- 6.- Las sociedades escindidas recibirán los activos, pasivos y capital de los mismos valores, con derechos y obligaciones iguales que tenían con la escidente.
- 7.- Tendrán obligación de efectuar pagos provisionales, a partir de su inicio de operaciones, con el mismo coeficiente de utilidad que tenía la escindida.

La fundamentación legal de la escisión de sociedades en materia fiscal parte del CFF en el artículo 14 Fracción IX, 14-B Fracción II y 15-A. En el caso de ISR artículo 14 penúltimo párrafo, 20 Fracción V.

Otro beneficio fiscal explícito en las disposiciones fiscales es el caso de *fusión de sociedades*, al respecto Moran Mendoza (2008, p.167), señala que es la combinación de dos o más entidades en una sola, creando una nueva sociedad o subsistiendo alguna de estas denominada fusionante y desapareciendo las demás, denominadas fusionadas, mediante la fusión de sociedades mercantiles se extingue una o varias compañías independientes, subsistiendo una de ellas o naciendo otra, la cual absorbe el activo y el pasivo de las sociedades fusionadas, cabe destacar que en la fusión se disuelven las sociedades, pero no se liquidan.

Los objetivos que persigue la fusión de sociedades son los siguientes:

- 1.- Reestructura de las empresas con el objeto de hacer eficiente la operación y consecuentemente maximizar rendimientos.
- 2.- Disolver una sociedad sin liquidarla.

3.- Reducir la carga impositiva.

4.- Simplificación administrativa y reducción de costos.

5.- Aprovechamiento de pérdidas por parte de la fusionante, en su caso.

Contablemente existen dos clasificaciones en el caso de la fusión y estos son las que a continuación se señalan:

I).- Vertical

a).- Cuando la sociedad fusionante posee la mayoría de las acciones de la fusionada; la fusionante cambia su inversión en acciones de la fusionada por los recursos y obligaciones de esta.

b).- Es aquella en que desaparecen como accionistas los propietarios de la mayoría de las acciones de la compañía fusionada.

c).- En este tipo de fusión habrá utilidad o pérdida fiscal.

II).- Horizontal

a).- Cuando los accionistas de la fusionada cambian sus acciones por las que emita la fusionante.

b).- Los accionistas de la compañía subsistente son sustancialmente los mismos accionistas que las personas que poseían la mayoría de las acciones de la compañía fusionada y de la compañía fusionante, antes que se consumara la fusión.

c).- En este tipo de fusión no hay resultado fiscal.

Es muy importante considerar algunos puntos antes de tomar la decisión de llevar a cabo la figura de la fusión. Estos son algunos de ellos:

1.- Evaluar los aspectos fiscales, legales, laborales y financieros de la fusión.

2.- Considerar si al fusionar surge una sociedad o una de las que existen queda como fusionante.

3.- Ver el efecto de las pérdidas pendientes por amortizar, saldos por depreciar de los activos fijos, inventarios, composición del capital, etc.

4.- Cumplir con los requisitos del CFF para que la fusión no se considere enajenación en el aspecto fiscal.

Derivado a lo anteriormente señalado, también es interesante considerar algunas implicaciones fiscales que manifiesta Moran Mendoza (2008, p.169) respecto a la figura de la fusión.

a).- No se considera como una enajenación de bienes aportados de las fusionadas a la fusionante; cuando la sociedad que subsiste, o la que surge, presente la declaración del ejercicio, que corresponda a las fusionadas.

b).- Terrenos: se considera como monto original de la inversión y fecha de adquisición el que correspondía a la fusionada.

c).- Inversiones: se considera como fecha de adquisición, el que correspondía a la fusionada y se deduce solo el monto pendiente de deducir.

d).- Inversiones en acciones: el costo comprobado de adquisición será el costo promedio que tenían en la fusionada al momento de la fusión.

e).- Acciones emitidas: el costo comprobado de adquisición será el costo promedio por acción que hubieran tenido las acciones que se canjearon por cada accionista, la fecha de adquisición será la fecha de canje.

f).- Pérdidas fiscales:

1.- Fusionante.- Podrá amortizar su pérdida contra utilidades generadas en otros giros.

2.- Fusionadas.- No pueden transmitir el derecho de amortizar las perdidas a la fusionante, por lo que estas se pierden; y

3.- Utilidad fiscal neta.- El saldo de esta cuenta se traspasa de las fusionadas a la fusionante.

Los beneficios fiscales explícitos que anteriormente fueron expuestos son solamente una parte de la legislación fiscal vigente que expresamente señalan las oportunidades que el particular aprovecha para disminuir su carga tributaria, sin embargo también existen beneficios implícitos que estos son de interpretación, habilidad y creatividad por parte del estratega o sujeto capaz que implementara la estrategia fiscal para el contribuyente.

En este sentido los beneficios fiscales implícitos son decisiones que el contribuyente conjuntamente con el asesor fiscal deberán decidir, tales como por ejemplo: la decisión y tratamiento fiscal por la adquisición de inversiones en activos fijos, ahí resultan varias preguntas que de acuerdo al régimen fiscal de tributación serán deducibles, si es persona física o persona moral, se adquieren con recursos propios o por financiamiento, será por arrendamiento financiero, en fin son varias interrogantes que deberán de definir y elegir la que obtenga mayores beneficios tanto financieros como fiscales.

Las políticas fiscales que cada empresa define son totalmente distintas, porque cada asesor fiscal y empresario conjuntamente observan un panorama distinto y emplean estrategias financieras y fiscales que les permiten cada vez ser más competitivos ante el entorno.

Con el objetivo de obtener más información respecto a las estrategias fiscales utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses, el directivo externo 2 señaló que:

Uno de los más importantes que ha habido es un esquema denominado outsourcing, el cual consiste en mandar a todos o a la mayor parte de los empleados a otra empresa, una empresa pagadora de servicios, hay otras que también existe lo que es la separación de las operaciones llámese ingresos y egresos, es decir una gasta y la otra es el ingreso. También una de las estrategias que han existido son las cooperativas, las copropiedades y la Asociación en Participación. Algunas ya no son aplicables porque fiscalmente ya no son buenas. (Entrevista a directivo externo 2).

En el mismo sentido, el directivo externo 3 manifestó lo siguiente:

Son varias estrategias, dependiendo el giro, la actividad que estas desarrollando, se han implementado varias cuestiones de estrategias fiscales para disminuir la carga, podemos mencionar varias en cuestión de planeación fiscal se ha dado mucho en últimas fechas, el tema que no podemos dejar de mencionar es el famoso outsourcing la cuestión de una estrategia que han empleado las empresas sinaloenses en la cuestión de disminución de carga fiscal, carga tributaria y en materia de seguro social, apartando lo que es la operación del negocio a una empresa que maneja personal y la otra que está operando la actividad que está desarrollando, es una estrategia que se está empleando y que ya tiene algunos años que se ha venido incrementando un poco mas esta situación, otro tipo de estrategias que han hecho mucho en cuestión del área agrícola que es lo que predomina en las empresas Sinaloenses es ver la cuestión financiera, en el uso de la inversión o no, cuando surge lo del IETU ha iniciado a repercutir mucho en la cuestión de que en ISR tenían perdidas y no pagaban Impuesto Sobre la Renta pero empezaron a generar IETU, entonces esas estrategias de ver como aplacabas el IETU se ha venido a cuestiones fiscales financieras de incrementar mas la inversión que estas operando, compras más activos, para evitar el pago de este impuesto y ahorita actualmente también se está manejando mucho las estrategias en cuestión del IDE, muchas empresas les empezó a repercutir la cuestión del financiamiento tributario del flujo del efectivo, mas aquellas que venden en efectivo, se ven en la incomodidad de pagar un tres por ciento cada vez que le depositan de impuesto, esas empresas son las que han empezado a utilizar estrategias de tipo fiscal en las cuales tratan de disminuir esa carga tributaria para poder tener flujo de efectivo y poder estar cubriendo ese pago, entonces son de las más comunes ahorita que están en el mercado, el IETU, el IDE y la cuestión tributaria de los trabajadores. (Entrevista a directivo externo 3).

Tanto el directivo externo 2 como el 3 coinciden que en los últimos años las medianas empresas comerciales sinaloenses han utilizado la figura del outsourcing como una alternativa competitiva.

De acuerdo con Orozco (2010, p.443) para poder fortalecerse la empresa, es necesario aliarse, buscar la colaboración de otras empresas, que tengan como objetos social o actividad preponderante el servicio que requerimos, es decir que sean personas que de manera habitual ofrecen servicios técnicos o especializados, mismos que satisfagan las necesidades requeridas. El mismo autor señala que este contrato atípico, últimamente ha incrementado su utilización, ya que es una herramienta operativa-jurídica que permite la gestión con la finalidad de obtener beneficios y minimizar costos y gastos, esto es una forma de operar que las micro pequeñas y medianas empresas (MIPYMES), pueden emplear porque propicia el desarrollo de la misma, sin tener la necesidad de tener una plantilla alta de personal y tener que incurrir en el costo de la administración y capacitación del mismo, y sin embargo si le permite cumplir con las funciones de sus áreas básicas operativas y administrativas.

Las prácticas productivas y exigencias para ser competitivos cada día son más dinámicas, debido entre otros aspectos, a las variables condicionantes del mercado y de exigencias como la severa competencia que puede llegar a darse con miles de competidores y en constante búsqueda de innovaciones y prácticas.

En un estudio realizado por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) acerca de la reestructuración productiva, se anota que el outsourcing y la subcontratación se incrementa debido a la fuerte presión sobre la competencia y la modificación de la gestión estratégica de las

empresas, así como a la contracción de la demanda de la economía y a la segmentación de los mercados. La práctica de outsourcing se considera como una ventaja que permite una mejor y mayor integración de las empresas de menor tamaño, a los procesos de manufactura y ensamble de bienes y servicios y una estrategia de fortalecimiento de las cadenas productivas y mejora del empleo en los países.

El outsourcing es una estrategia operacional mediante la cual se contrata a un tercero para que realice una parte o el total de un proceso interno de una organización productiva o de servicios, esto mediante la evaluación de los servicios proporcionados por el proveedor externo. (Ovalles, 2011, p.54).

La definición anteriormente manifestada es también denominada tercerización, subcontratación, sustitución patronal, intermediación laboral y hasta suministro de personal temporal. El término "outsourcing", es una palabra de origen norteamericano que está compuesta por las palabras "out" (afuera o externa) y "source" (fuente), nos da la idea de considerar una fuente externa de servicios, en otros términos significa surtirse o abastecerse desde afuera.

Para Orozco (2010, p.443), el outsourcing es un contrato atípico debido a que no existe en la legislación, además que ha sido un contrato con demasiada polémica creada en su alrededor, que va desde que la OIT lo considera como un contrato de subcontratación. Pero lo más importante es que en México, se ha venido desarrollando a finales de los noventas. Con sus altibajos, pero la de mayor riesgo es cuando se pretende utilizar como un medio para omitir derechos laborales como son las cargas sociales y la retención del ISR sobre el ingreso, es decir la utilización para la simulación⁶², de ahí el nacimiento de las prácticas ilícitas.

El término "outsourcing", hoy en día es algo común, es decir, no es un término nuevo en nuestro entorno empresarial ya que la mayoría de las empresas lo adoptan con la finalidad primordial de optimizar el recurso humano, eliminando la responsabilidad laboral de las mismas empresas, y bien, de esta forma reducen gastos destinados al cálculo, elaboración y pago de nómina, así como lo relativo a trámites y gestiones que en su lugar enfocan aun más sus objetivos y aumentan su productividad dentro del giro empresarial en que se encuentren.

Rothety y Robertson (1996, p.4), señala que el outsourcing debe considerarse a la luz de otras dos decisiones gerenciales: la cuestión sobre fabricar o comprar y la fijación correcta del tamaño, es decir, encontrar el tamaño correcto, o la cantidad correcta de personal para una organización. Ambas decisiones son centrales para la estrategia del outsourcing. Esta figura podría definirse como la acción de recurrir a una agencia exterior para operar una función que anteriormente se realizaba dentro de una compañía.

⁶² De acuerdo con el diccionario jurídico del maestro Rafael de Pina Vara, el término de simulación es dar la apariencia de legalidad a algo que no la tiene y el Código Penal para el Distrito Federal en su artículo 387 fracción X lo establece como delito. La simulación significa presentar engañosamente una cosa, como si en verdad existiera como tal, cuando en la realidad no es así, hay simulación de actos jurídicos, cuando se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido, se realiza por acuerdo de los declarantes con el propósito de engañar, creando un negocio jurídico, donde no existe, o sea las partes han confeccionado un disfraz de la realidad.

Sin embargo, debemos decir que existen diversos enfoques de outsourcing tales como lo es el fiscal, que es un esquema legal meramente y administrativo con la finalidad de deducir en su totalidad el gasto primordial de toda empresa, su nómina empresarial, aunado a generar a la comunidad empresarial una optimización y ahorro respecto a las cargas sociales y fiscales que esta misma nómina empresarial genera, ya que actualmente el personal administrativo y sueldos directivos de las empresas, es quien genera una mayor carga social y fiscal.

Moran Rocha (2007), señala que cuando una empresa o empresario decide trabajar bajo este esquema, busca tener beneficios operativos reales que a la larga, no se traduzcan en problemas, al haber optado por este sistema de operación de empresa, tales como:

- 1.- Incremento de su pasivo contingente
- 2.- Demandas laborales y sindicatos
- 3.- Problemas del seguro social, Infonavit o autoridades hacendarias
- 4.- Problemas derivados de la contratación directa de personal, de la operación directa de alguna actividad distinta, colateral o conexas a la de su objeto social o negocio propiamente dicho

Desde el punto de vista administrativo, es una herramienta importante, porque se tienen las ventajas de recibir un servicio que puede ser especializado y calificado, por un tiempo determinado, adecuarlo de una manera flexible a las necesidades de la empresa, sin embargo, no todo es susceptible que se lleve a cabo a través de outsourcing, por ejemplo las áreas estratégicas de la empresa, aquellas que lleven el conocimiento propio de la empresa como la forma de crear un producto, áreas donde se maneje el efectivo de la empresa (Martínez Gutiérrez, 2008).

Actualmente, las empresas a través de sus representantes y/o directivos deben y desean cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones sociales y fiscales; sin embargo, con la implementación de nuevos tributos que sobrepasan la capacidad real contributiva de las empresas, resultan meramente mermadas en el cumplimiento de dichas obligaciones, ya que en ocasiones la falta de liquidez impide ese cumplimiento oportuno, generando como consecuencia cierta contingencia fiscal, por lo que de ahí deriva la tarea de encontrar el mejor esquema legal aplicable a efecto de cumplir oportunamente con dichas obligaciones mediante una debida planeación legal fiscal, sin que se vea afectada la propia liquidez de las empresas.

El contrato del outsourcing es el instrumento legal del que parten los derechos y obligaciones para las partes que en él intervienen y generan asimismo obligaciones fiscales, razón por lo cual es insoslayable que toda empresa tenga la obligación de analizar con lupa el contrato fuente de derechos y obligaciones del mismo.

Por lo que respecta a la seguridad social de los trabajadores, el día 9 de Julio de 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) las reformas a la Ley del Seguro Social (LSS) en materia de intermediarios laborales (outsourcing), cuyos aspectos más importantes son los siguientes:

Por lo que respecta a los sujetos obligados, se reforma el artículo 5 de la Ley, ampliando el término de sujeto obligado a retener las cuotas y realizar el pago de las mismas, al incluir la frase "... y los demás que se establezcan en esta ley.", cuya finalidad es incorporar las modificaciones de fondo en materia de intermediación laboral.

Dentro de la exposición de motivos, se señala que mediante la figura de la subcontratación o la intermediación laboral, puede simularse una situación que implique la elusión o evasión en la correcta determinación y el pago de la cuota que en derecho deba aplicarse, y además se presenta quienes abusan de estos esquemas para simular actos jurídicos laborales y mediante prácticas abusivas y simuladoras evaden las obligaciones que les confiere la Ley en detrimento de los derechos de seguridad social de los trabajadores, y que por ello es necesario que se considere el establecimiento de la obligación solidaria entre los patrones y quienes subcontraten los servicios, quedando este último como responsable del pago de las cuotas en caso de que el patrón incumpla con sus obligaciones en materia de seguridad social.

Por lo anterior se reforma el artículo 15-A de la Ley, a fin de establecer como mecanismo de control las declaraciones informativas al Seguro Social (DISS), las cuales son obligatorias tanto para el patrón como para el beneficiario de los servicios. A efecto de ilustrar la norma reformada, se presenta la siguiente tabla:

Tabla 4.7

Obligaciones del outsourcing en materia de seguridad social

Sujetos obligados	Las partes contratantes
Periodicidad	Trimestral
Plazo	En los primeros 15 días de enero, abril, julio y octubre, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate.
Forma	A través de los medios señalados en el último párrafo del artículo 15 de la Ley, es decir, en documento impreso, o en medios magnéticos, digitales, electrónicos, ópticos, magneto ópticos o de cualquier otra naturaleza, conforme a las reglas que emita el Consejo Técnico.
Lugar	En la Subdelegación correspondiente al domicilio del patrón o del beneficiario, y en caso de que se tengan centros de trabajo que involucren a más de una Subdelegación se presentara en la que corresponda a su respectivo Domicilio fiscal.
Vigencia	A partir del día siguiente al de su publicación, es decir el 10 de julio de 2009.

Fuente: Elaboración propia con datos del DOF del 09 de julio del 2009

Ahora bien, la información que se deberá proporcionar será la siguiente:

a) De las partes del contrato:

- _ Nombre, denominación o razón social;
- _ Clase de persona moral de que se trate, en su caso;
- _ Objeto social;
- _ Domicilio social, fiscal y, en su caso, convencional para efectos del contrato;
- _ Número del Registro Federal de Contribuyentes y de Registro Patronal ante el IMSS;
- _ Datos de su acta constitutiva, tales como número de escritura pública, fecha, nombre del notario público que da fe de la misma, número de la notaría y ciudad a la que corresponde, sección, partida, volumen, foja o folio mercantil, en su caso, y fecha de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio;
- _ Nombre de los representantes legales de las partes que suscribieron el contrato.

b) Del contrato:

- _ Objeto;
- _ Periodo de vigencia;
- _ Perfiles, puestos o categorías indicando en este caso si se trata de personal operativo, Administrativo o profesional y, el número estimado mensual de trabajadores u otros sujetos de aseguramiento que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

Sin embargo, a través del artículo segundo transitorio del decreto, se establece que durante el plazo de 250 días – sin señalar a partir de qué fecha –, el patrón deberá proporcionar adicionalmente, a la información señalada, lo siguiente:

- _ El monto mensual estimado de la nómina de los trabajadores puestos a disposición del beneficiario,
- _ Los domicilios donde se prestarán los servicios,
- _ Así como señalar si el beneficiario es responsable en cuanto a la dirección, supervisión y capacitación de los trabajadores.

Lo anterior, significaría que a partir del 10 de julio de 2009 y hasta el 5 de julio de 2010, fecha probable de cumplimiento de los 250 días, el patrón deberá informar al Instituto, lo establecido en el quinto párrafo del artículo 15-A y además lo señalado en el artículo transitorio, en documento impreso, o en medios magnéticos, digitales o de cualquier otra naturaleza, conforme a las reglas que emita el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social (CTIMSS), las cuales a la fecha no se han publicado.

Por otro lado, conforme a lo señalado, la primera DISS deberá presentarse a más tardar el 21 de octubre, y únicamente deberá abarcar los contratos celebrados a partir del 10 de Julio de 2009, cumpliendo con ello la garantía de irretroactividad de las leyes, lo anterior siempre y cuando se publiquen las reglas correspondientes de forma oportuna, sin embargo se considera que falto establecer dicha precisión a través de un artículo transitorio, para brindar una certeza jurídica.

En este sentido, se puede concluir que surgen dos nuevas obligaciones para los patrones que proporcionen trabajadores, así como para los beneficiarios de los mismos y que son:

1. Proporcionar información de forma trimestral, respecto de las partes que contraten y del Contrato mismo, además de,
2. Incorporar a los trabajadores a un sistema de cómputo relacionándolo con el beneficio del servicio que previamente autorizara el Instituto.

Es importante mencionar, que dentro de la reforma que se analiza, no se estableció quien elaboraría el sistema de cómputo, ya que solo se indicó que este sería autorizado por el Instituto. Adicionalmente, no se debe perder de vista, por parte del beneficiario del trabajo, la responsabilidad solidaria que pudiera asumir en el caso de que el patrón no cumpla con las obligaciones señaladas en ley.

Por último, se debe de evaluar el impacto administrativo y fiscal que se tendrá al optar por presentar la solicitud, de que se cuenten con registros patronales por cada clase y con ellos inscribir a los trabajadores a nivel nacional.

Por lo anterior, es importante considerar todas las precauciones necesarias para no caer en algunos de los supuestos que motiven una revisión por parte de la autoridad, analizando con cautela y escepticismo los esquemas que diversos proveedores de servicios de outsourcing lleguen a ofrecer. No obstante, el outsourcing es una realidad que llegó para quedarse. Todas las empresas necesitan en algún momento de servicios externos, tales como asesoría fiscal, legal, contable, administrativa, etc., y el contratar a un proveedor externo no significa que estén realizando prácticas fiscales indebidas. Consideramos que un esquema de outsourcing, siempre que sea genuino y derivado de la interpretación armónica de las leyes fiscales, mercantiles, de seguridad social y civiles de una manera natural, constituye una herramienta factible que se puede utilizar sin preocupaciones, pero cuando se trate de conceptos interpretados de manera artificial e irracional, debemos de evitarlos para no correr el riesgo de créditos fiscales, que además están confirmados por la mayoría de los tribunales.

Por lo que respecta al directivo externo 4 señaló lo siguiente:

En relación a esta pregunta, es lamentable que la vocación de la empresa este siendo distraída precisamente por otros ánimos y por otros intereses que no son la de generación de riqueza, creemos que el gobierno debe de asumir su responsabilidad en el tema de seguridad y en el tema de facilitador hacia las empresas y hacia el ciudadano para vivir tranquilos y en paz y vivir también generando riqueza para nuestra comunidad y para nuestro país, creo que es lamentable que cada vez necesitemos mas asesores, primeramente contables, luego fiscales, laborales, legales, ambientalistas, de cualquier materia que se le pueda ocurrir a gobierno generar una ley o una responsabilidad que le quiera transmitir al mismo ciudadano, a la misma empresa, entonces tener que buscar una estrategia para ver cómo podemos cumplir debido a la dificultad porque presentan generalmente estas normas o estas leyes para la tributación, creemos que ha sido una manera complicada desde su origen siempre,

nosotros abogamos por una forma más sencilla de tributar y sobre todo de disminuir la carga fiscal. (Entrevista con directivo externo 4).

Bajo esta perspectiva, GM ha utilizado estrategias fiscales en los últimos años, al respecto los directivos responden de la siguiente manera.

El directivo 1 señala lo siguiente;

Más que estrategias fiscales es ponernos a trabajar siendo lo más conservadores posibles, cuidando todos los activos de la empresa, aprovechando al máximo, cuidar los gastos hasta el último detalle y aprovechando todas las coyunturas y las leyes de nuestro país nos facilitan. Ahora bien nosotros como grupo no utilizamos los términos de estrategias fiscales porque para las autoridades fiscales lo equiparan como evasión fiscal, el termino más certero son “oportunidades”, si porque son las oportunidades que se encuentran dentro de las disposiciones fiscales. Por lo que respecta a las oportunidades que actualmente en materia fiscal estamos utilizando son el outsourcing y la división o separación de ingresos por las diversas actividades que se desarrollan. (Entrevista con directivo GM 1).

Mientras que el directivo 2 manifiesta que:

Tengo conocimiento de que el grupo utiliza algunas estrategias fiscales que dentro del marco legal son permitidas, tal es el caso de la subcontratación de personal o denominado outsourcing, además otras empresas lo están llevando a cabo en la práctica. Este grupo es muy conservador y utiliza los beneficios establecidos en la ley solamente en los casos que no representen riesgos y contratiempos. Otra estrategia fiscal es referente al arrendamiento de los bienes inmuebles propiedad de los socios que son rentados al grupo morsa. (Entrevista con directivo GM 2).

Ambos directivos de GM coinciden que la empresa en los últimos años ha utilizado la figura del Outsourcing como una estrategia fiscal que ha permitido beneficios al grupo, además es interesante el concepto que manifiesta el directivo 1, al considerar a las estrategias fiscales por el concepto de “oportunidades” y es un término más certero, hace la aclaración porque al referirse “estrategias fiscales” el fisco siempre lo equipara como evasión fiscal. En este sentido, el directivo 1 de GM reafirma que dentro de las disposiciones fiscales siempre se encontraran opciones para los contribuyentes que permiten disminuir su carga tributaria y estas son oportunidades que debemos de aprovechar.

Por lo que respecta al directivo 2 de la empresa, manifiesta que GM utiliza la subcontratación de personal o el denominado outsourcing, que en los últimos años han representado beneficios fiscales y laborales. Es importante destacar que desde el día en que inició operaciones Mayoreo Occidental Refaccionario, SA de CV, el 8 de Abril de 1978 como comercializadora de refacciones automotrices no presentaba algún cambio en su situación fiscal respecto a la denominación o razón social. Fue hasta el día 5 de noviembre de 1999, fecha en el cual por acuerdo del consejo directivo, así como por recomendaciones de sus asesores externos optan por crear la figura de la escisión. Los motivos que originaron la escisión de MORSA, principalmente fue que en esas fechas el personal de la empresa percibían en promedio de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) el equivalente de seis meses de sueldo, cantidad muy excesiva, de acuerdo con información proporcionada por el Contralor.

La estrategia fiscal y laboral que implemento el Grupo en las fechas anteriormente señaladas son las siguientes: MORSA se convierte en prestadora de servicios y modifica su escritura constitutiva referente al objeto social, así como los socios que participan en ella y surge una nueva persona moral a la cual se le enajenan los bienes denominada Grupo MORSA de México SA de CV, cuya actividad preponderante es la comercialización de refacciones automotrices. Por tal motivo, son dos empresas, MORSA que es la prestadora de servicios que continua con los trabajadores, y la otra es la comercializadora (Grupo MORSA de México, SA de CV) que surge con fecha 5 de noviembre de 1999.⁶³

Derivado a lo anterior, es importante destacar que por lo que respecta a los trabajadores de MORSA continúan con los mismos derechos y obligaciones laborales, al igual que con las mismas prestaciones. Esta empresa factura los servicios prestados a Grupo MORSA de México, SA de CV, motivo por el cual esta última empresa se dedica realmente a su actividad y no se distrae por motivos de la contratación de nuevo personal, pagos de sueldos, aguinaldos, vacaciones, prima vacacional, pago de PTU, horas extras, pago del seguro social, Infonavit, seguro de retiro, impuesto sobre nominas, etc.

El ahorro en materia de contribuciones y seguridad social que representa al grupo es considerable. Derivado a esta alternativa el grupo se consolida y tiende al crecimiento, el cual para el 27 de abril del 2005 constituye una nueva empresa denominada Personal Estratégico, S.C., el cual es otra prestadora de servicios (outsourcing) para la comercializadora, cuyos socios son únicamente personal directivo de Grupo.

Otra forma de disminuir su carga tributaria, que como resultado de la entrevista es la división o separación de ingresos por las diversas actividades que desarrollan, tal es el caso del arrendamiento de bienes inmuebles propiedad de los socios que son rentados al grupo. De esta manera, cada propietario del bien inmueble declara sus impuestos permitiendo no trastocar la situación financiera de la empresa. Al respecto, tanto el directivo 1 como el directivo 2 coinciden en que esta forma de separación de ingresos los socios obtienen beneficios fiscales al respecto.

Las inquietudes que resultan derivado a estos cambios que grupo MORSA implementó es referente al clima laboral que existe en la empresa. En este sentido el contralor manifiesta que el trabajador se le ha compensado a través de una gran diversidad de prestaciones en dinero y en especie, como lo muestra la baja rotación de trabajadores. En este sentido es realmente meritorio los reconocimientos que grupo MORSA en los últimos años ha recibido, principalmente el logro obtenido de acuerdo con la revista Expansión del mes de Mayo del presente año el cual es considerada en la posición número 18 del ranking de las súper empresas en México en el rango de entre 501 y 3,000 empleados, cabe destacar que actualmente el grupo tiene 561 colaboradores (Heredia, 2011, p.64). Esta evaluación considera la cultura organizacional en los siguientes factores o parámetros revisados:⁶⁴

⁶³ Información documental interna proporcionada por GM.

⁶⁴ Súper empresas es el único estudio en su tipo en México en el que todo el proceso y los resultados son auditados por PricewaterhouseCoopers (PWC). Cabe destacar que la metodología fue desarrollada por la consultora especialista en recursos humanos The Top Companies, y se basa en dos herramientas de medición: un cuestionario de 100 preguntas diseñado para capturar la percepción de los empleados acerca de los 16 factores; y la revisión y evaluación de la políticas, prácticas y procedimientos de la compañía, las que le son solicitadas al inicio del proceso. Los empleados otorgan el 80% de la evaluación, mientras que los documentos presentados aportan el 20% restante

- a). *Liderazgo*.- La habilidad para influir en los colaboradores y dirigirlos a cumplir las metas de manera efectiva y eficiente.
- b). *Resonancia*.- El grado en que las comunicaciones y los valores de la empresa se transmiten y resuenan en la organización.
- c). *Cohesión organizacional*.- El grado de unión determinado por el nivel de compromiso y el deseo de los integrantes de pertenecer a ese grupo.
- d). *Satisfacción laboral*.- El placer, gusto o complacencia que obtiene un colaborador con su trabajo.
- e). *Comunicación*.- Compañías que a través de la transparencia y la honestidad dan confianza y motivan a sus empleados para la obtención de sus metas.
- f). *Motivación de logro*.- Procesos y comportamientos dirigidos a la obtención del logro, que motivan las acciones individuales y de equipo.
- g). *Crecimiento*.- Avance tanto en lo personal como en lo profesional, de los integrantes de la empresa.
- h). *Aplicación de políticas, procedimientos y prácticas*.- La correcta definición y el respeto de las políticas de la organización.
- i). *Relación laboral no desgastada*.- Se da cuando los individuos dejan o ya no desean formar parte de la cultura de la empresa.
- j). *Responsabilidad social*.- Compromiso que tienen las personas y la institución para promover el bienestar de la sociedad en su conjunto.

El otro rubro que fue auditado es referente al clima organizacional el cual evaluaron los siguientes parámetros:

- a). *Motivación*.- Fuerzas que determinan la dirección, la forma, la intensidad y la persistencia del trabajo.
- b). *Justicia o imparcialidad*.- La aplicación de justicia, con rectitud y equidad en todas las facetas y niveles de la empresa. Elementos como raza, sexo, condición social y meritocracia.
- c). *Condiciones de trabajo*.- Los medios, el entorno y las situaciones en las que los colaboradores desarrollan sus actividades. Elementos como la flexibilidad, la seguridad, la salud y la estabilidad.
- d). *Organización temporal del trabajo*.- Como se distribuye la carga laboral, de acuerdo con los objetivos de la empresa y las metas de cada colaborador.
- e). *Herramientas para mejorar el desempeño*.- La disponibilidad de herramientas junto a las condiciones suficientes para que un empleado pueda realizar sus objetivos y conseguir sus metas.
- f). *Salarios e incentivos*.- Remuneración y retribución, acorde con la recompensa que debe recibir cada empleado por su trabajo. También incluyen prestaciones.

Bajo esta perspectiva, Aranguiz (2011, p.72), señala que las súper empresas evolucionan muy rápido cada año, el cual hacen pequeños ajustes que cambian su cultura, lo cual afecta directamente las creencias y los valores de la organización, y que mejoran, en gran medida, su clima organizacional, una reconocida ventaja frente a la competencia y al mercado, estos

cambios hacen que una empresa avance o a veces retroceda en alguno de los 10 factores de cultura, y en su efecto en los seis factores medidos por el ranking de *Expansión* de clima organizacional. El mismo autor, menciona que las súper empresas son aquellas que logran identificar esos pequeños ajustes que en su contexto competitivo, cultura, clima y contexto humano logran avanzar hacia la cima, consistentemente.

En este sentido, es importante resaltar estos grandes logros obtenidos al ser considerada como una empresa que mantiene una cultura y un clima organizacional acorde con los estándares revisados.

4.3.2. Características de las principales estrategias fiscales más representativas aplicadas por las empresas comerciales sinaloenses

Las características de la estrategia fiscal más representativa aplicada por las empresas comerciales sinaloenses, son las que manifiestan una menor carga fiscal al contribuyente dentro del marco jurídico legal. En este orden de ideas a los directivos externos se les preguntó *¿Cuál es la estrategia más representativa aplicada en la empresa y cuáles son sus características?*, a lo cual contestaron lo siguiente:

El directivo externo 1, expresa:

Pues yo creo que son pocas las estrategias que se utilizan, el empresario sinaloense lo único que aplica es abrir nuevos negocios, formar, cerrar el negocio que tiene actualmente y abrir otro, transformar sus negocios, cambiar de accionistas como que son medidas que muchas veces no son las adecuadas, no hay mucha estrategia que podamos decir general que se esté aplicando en el mundo de los negocios son estrategias aisladas sin embargo muchos negocios ya en nuestro estado están buscando la manera de evitar legalmente el poder bajar la carga tributaria, el poder bajar la carga tributaria desde el punto de vista legal, pues no es ninguna evasión, simplemente estas cuidando tu negocio y tienes la obligación no nada más en la materia fiscal, en cualquier materia, tenemos que aplicar estrategias, estrategias financieras, estrategias administrativas, estrategias fiscales, para poder desarrollar el negocio. Hay que recordar que estamos en un mundo competitivo, entonces que estrategias se aplican pues sería muy difícil dar un catalogo de estrategias, cada negocio según su giro, según su situación pues aplicara los beneficios que están en la ley, en todas las leyes fiscales hay mucho beneficios que de una forma los juntamos y los ordenamos lógicamente, podemos formar una estrategia fiscal. Una estrategia fiscal que es lo que viene siendo, es buscar el camino legal para que la empresa pueda bajar su carga tributaria pero sin embargo repito pocas empresas de nuestro medio han incursionado en este mundo fiscal como que hay cierto temor en la aplicación de las estrategias fiscales. (Entrevista a directivo externo 1).

Es interesante el señalamiento, al precisar que actualmente las empresas se encuentran en un mundo competitivo y que los efectos del fenómeno de la globalización han impactado a las medianas empresas comerciales sinaloenses. Al respecto coincide con Orozco (2010), al manifestar que:

La dinámica de las operaciones comerciales en el ámbito nacional e internacional es creciente y esto se debe al fenómeno de la globalización, por lo que la relación entre

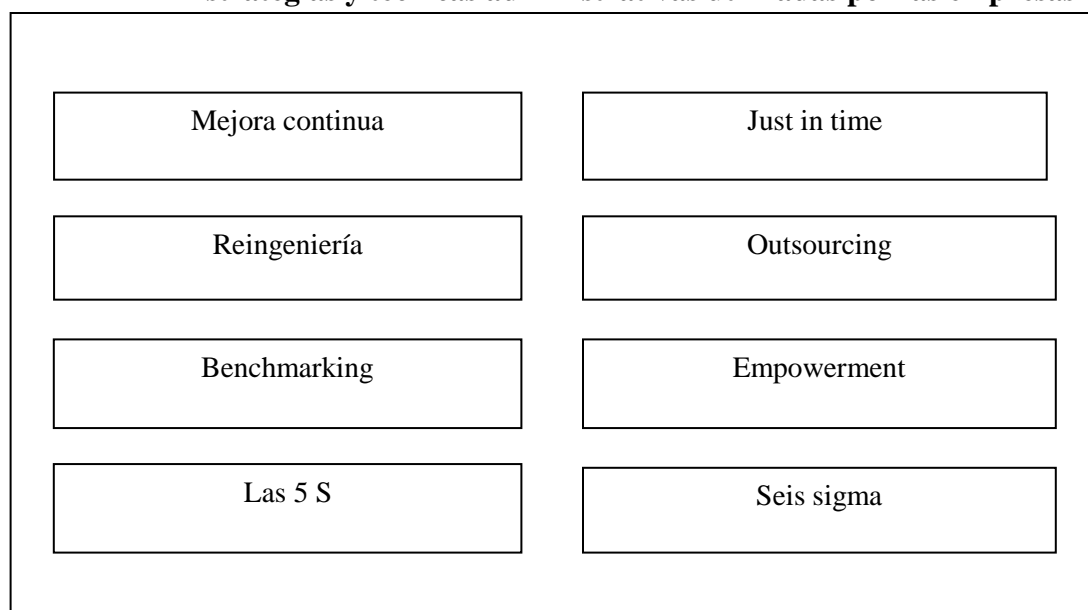
empresas y entidades económicas se ha convertido en una negociación directa (Orozco, 2010, p.1).

En este sentido, la empresa o negocio corre el riesgo de quedar fuera del mercado si no se toman las decisiones oportunas. Por ello, la dirección así como la administración deben estar al pendiente tanto de los sucesos internos, como de los externos, los cuales afectan directa o indirectamente a la economía de la empresa. Es un hecho que no podemos mantenernos estáticos ante la turbulencia económica que se manifiesta mediante una crisis; una recesión económica; ante la participación de empresas transnacionales en el mercado; el libre comercio y la producción en serie.

Además, señala el directivo externo 1 que cualquier organización utiliza estrategias, tanto financieras, administrativas y fiscales, referente a esta última es indispensable llevarla a la práctica pero desgraciadamente aquí en Sinaloa todavía no existe en la mayoría de las empresas la cultura de buscar la manera de disminuir la carga tributaria a través de figuras que son alternativas dentro del marco jurídico, son muy conservadores y existe cierto temor.

Al respecto Orozco (2010) coincide con el directivo externo 1, en el sentido de que en las empresas, no solo existen las estrategias en materia fiscal. Existen actualmente una serie de técnicas administrativas o métodos usados en las empresas modernas u organizaciones para controlar o supervisar un proceso y que dentro de las más conocidas son las siguientes:

Figura 4.4
Estrategias y técnicas administrativas utilizadas por las empresas



Fuente: Elaboración propia con datos de Orozco (2010)

La mejora continua, también conocida como la administración de calidad total (ACT), o gestión de la calidad total (Total Quality Management), al respecto Ovalles (2011), señala que esta herramienta nace en los Estados Unidos y Japón durante su periodo de alto crecimiento económico, lo importó y desarrolló como Control Total de Calidad (CTC) hasta convertirlo posteriormente en Administración de Calidad Total. Contrariamente a lo que muchos opinan, la

ACT no es una herramienta de las grandes compañías o del sector manufacturero, sino una manera de pensar para la gerencia de cualquier empresa. Además, Los Círculos de Control de Calidad (CCC) que por su parte constituyen una herramienta institucional generada en el Japón para el desarrollo de los empleados y para la mejora continua de su trabajo, funcionan como parte de la ACT. En términos generales, sirven para incrementar las habilidades de la gente en la resolución de problemas dentro de todo tipo de organizaciones, incluyendo a las que aún no han introducido la ACT, pero no sólo a las que persiguen utilidades, sino también a las no lucrativas, como las del sector público, asociaciones y grupos voluntarios. Sin embargo, los CCC funcionan mejor como parte de la ACT, dado que ésta es el sustento óptimo de las actividades de aquellos.

La ACT no es una herramienta propia de las grandes compañías. Cuando los líderes o administradores de cualquier organización entienden y conocen a sus empresas, como un proceso total, tienen mayores posibilidades de conocer las fortalezas y debilidades existentes, porque al final la calidad significa la satisfacción continua de los requerimientos de los clientes.

Por lo que respecta a la Reingeniería de procesos de negocios (RPN), Hammer (1990), señala que es una corriente del pensamiento administrativo, producto del posmodernismo industrial, de la administración de conocimiento y de la aplicación de los sistemas de cómputo en la administración de las empresas que se inicia al final del siglo XX. Su planteamiento fundamental es superar los supuestos tradicionales (paradigmas, principios de las ciencias económico-financieras-administrativas) sobre cómo hacer las cosas en las organizaciones, con énfasis en la visión de los negocios de las empresas, para encontrar mejoras espectaculares que les permitan desarrollar ventajas competitivas difícilmente superables, o recuperarse ante las crisis económicas por falta de competitividad.

En este sentido, Hammer y Champy (1990) definen a la RPN como la revisión fundamental y rediseño radical de procesos internos y externos de negocios para alcanzar mejoras espectaculares en medidas críticas del desempeño, o de rendimiento, como costos, calidad, servicio y rapidez⁶⁵. Algunos otros autores definen a la reingeniería como el método mediante el cual una organización puede lograr un cambio radical de rendimiento en costos, tiempo de ciclo, servicio y calidad, con herramientas y técnicas enfocadas a negocios orientadas hacia el cliente.

Otra técnica administrativa que actualmente utilizan las empresas es el Benchmarking que es la búsqueda de las mejores prácticas de la industria que conducen a un desempeño excelente. La palabra benchmarking proviene del inglés *bench marck* que significa marca o punto de referencia; es decir, se toma un punto de comparación para medir lo hecho por nosotros y por los demás. Siendo más específicos, se trata de un proceso de investigación constante que busca nuevas formas para llevar a cabo métodos, prácticas y procesos de adaptación de características positivas, con el fin de obtener lo mejor de lo mejor, incluso de la misma competencia (Ovalles, 2011).

De acuerdo a lo anterior, las empresas actualmente miden su competitividad y recurren a la comparación de otras similares como es la competencia para así, definir el mejor desempeño en

⁶⁵ Michael Hammer se le considera el creador de los conceptos de reingeniería y enfoque de procesos. Business Week lo nombro uno de los pensadores de la administración más prominentes de los años noventa del siglo XX, Es consultor y consejero de alguna de las empresas más importantes del mundo.

sus procesos. El benchmarking es un método con el cual las empresas de vanguardia buscan el mejoramiento constante y continuo, o sea la excelencia de manera permanente.

La mayoría de las personas interpretan el benchmarking como una comparación financiera de la eficiencia competitiva de varias empresas. En realidad es todas esas cosas, y ninguna de ellas si las consideramos aisladamente. En esencia consiste en examinar las actividades críticas de la empresa y comparar nuestro rendimiento en esas áreas críticas con el de otras empresas, o dentro del propio grupo. Sin embargo, no se recoge esta información por mero pasatiempo. La finalidad de la evaluación comparativa consiste en establecer puntos de medida a partir de los cuales mejoremos el rendimiento empresarial cambiando las maneras de hacer las cosas (Fisher, 2001, p.14).

Rothery y Robertson (1996, p.33) señalan que la técnica del benchmark, con fines de evaluar los prospectos de outsourcing, consiste en evaluar una o más compañías que operan a niveles deseables de calidad, eficiencia y rentabilidad. Tanto mejor, manifiestan los autores si han efectuado outsourcing con éxito, aunque el benchmark puede utilizarse en primera instancia para rediseñar los procesos de una compañía a través de la reingeniería, sin embargo, debe tenerse cuidado al investigar a los competidores ya que podrían existir restricciones legales, al respecto, si no es posible obtener el permiso para hablar con un benchmark potencial, existen varios servicios internacionales que ofrecen información acerca de compañías. Como una recomendación es que la forma más práctica de realizar benchmarking quizás sea no enfocarse en toda la compañía, sino en sus productos y procesos.

El benchmarking, Cantú Delgado (2001), lo define como un proceso proactivo para cambiar las operaciones de manera estructural y lograr un desempeño superior, por lo tanto es un proceso continuo de medición de productos, servicios y métodos con respecto al competidor más fuerte o a aquellas compañías consideradas líderes.

Para Heywood (2002, p.7), el benchmarking se ha convertido en uno de esos conceptos que pueden influir en una organización incluso si no se ha practicado internamente. Bajo esta perspectiva, Ovalles (2011), considera que la reingeniería ofrece a las empresas la posibilidad de que el outsourcing como una herramienta pueden utilizar en las propuestas del nuevo proceso, porque sería más fácil aplicar outsourcing que hacer cambios importantes debido a la resistencia interna en las organizaciones. Es decir, el outsourcing puede ser una vía más rápida, económica y eficaz que la misma reingeniería interna.

Por lo que respecta a las cinco S, se llama estrategia de las 5 "s" porque representan acciones que son principios expresados con cinco palabras japonesas que comienzan con "s". Cada palabra tiene un significado importante para la creación de un lugar digno y seguro donde trabajar. Estas cinco palabras son:

- a). Clasificar. (Seiri)
- b). Orden. (Seiton)
- c). Limpieza. (Seiso)
- d). Limpieza Estandarizada. (Seiketsu)
- e). Disciplina. (Shitsuke)

Las cinco "s" son el fundamento del modelo de productividad industrial creado en Japón y hoy aplicado en empresas occidentales. No es que las 5 "s" sean características exclusivas de la cultura japonesa. Todos los no japoneses practicamos las cinco "s" en nuestra vida personal y en numerosas oportunidades no lo notamos. Practicamos el Seiri y Seiton cuando mantenemos en lugares apropiados e identificados los elementos como herramientas, extintores, basura, toallas, libretas, reglas, llaves etc. Cuando nuestro entorno de trabajo está desorganizado y sin limpieza perderemos la eficiencia y la moral en el trabajo se reduce. Son poco frecuentes las fábricas, talleres y oficinas que aplican en forma estandarizada las cinco "s" en igual forma como mantenemos nuestras cosas personales en forma diaria. Esto no debería ser así, ya que en el trabajo diario las rutinas de mantener el orden y la organización sirven para mejorar la eficiencia en nuestro trabajo y la calidad de vida en aquel lugar donde pasamos más de la mitad de nuestra vida. Realmente, si hacemos números es en nuestro sitio de trabajo donde pasamos más horas en nuestra vida. Ante esto deberíamos hacernos la siguiente pregunta....vale la pena mantenerlo desordenado, sucio y poco organizado?.

Es por esto que cobra importancia la aplicación de la estrategia de las 5 "s". No se trata de una moda, un nuevo modelo de dirección o un proceso de implantación de algo japonés que "nada tiene que ver con nuestra cultura latina". Simplemente, es un principio básico de mejorar nuestra vida y hacer de nuestro sitio de trabajo un lugar donde valga la pena vivir plenamente. Y si con todo esto, además, obtenemos mejoras en nuestra productividad y la de nuestra empresa, porque no lo hacemos?⁶⁶

El just in time (JIT), mejor conocida como justo a tiempo, es otra herramienta importante para rediseñar en las organizaciones, es la técnica japonesa, cuyo ideal administrativo es cero inventarios. Es una filosofía en tanto concepto de negocios con respuestas a las demandas del cliente interno y externo, tendiente a mejorar los niveles de satisfacción, es una técnica económico-financiera que permite disminuir las inversiones y reducir los activos circulantes y fijos que hagan posible que las inversiones sean más rentables en relación con el dinero invertido. Implica una coordinación perfecta con las partes interesadas.

Para Ovalles (2011), el just in time lo define como un sistema de manufactura donde todas las actividades se desarrollan de forma tal, que los componentes y materiales requeridos en los procesos productivos son proporcionados en la cantidad y el momento exacto en que se necesitan. Es importante destacar que el JIT surge después de la segunda guerra mundial como el sistema de producción de la compañía fabricante de automóviles Toyota, después esa filosofía se da a conocer en todo Japón; sin embargo no es adoptado por todas las empresas manufactureras de ese país. Para 1980 los estadounidenses se enfocan en estudiar el éxito de los japoneses y descubren 14 puntos elementales de esta estrategia, los 7 primeros enfocados a las condiciones y respeto a las gentes, los otros restantes orientados a la eliminación de desperdicios, escogiendo finalmente los que consideran más apropiados para la cultura occidental, conociéndose

⁶⁶ Existen varios artículos respecto a las 5 "S", que permiten de manera clara y de aplicación práctica, en la web http://www.mantenimientoplanificado.com/Articulos%20gesti%C3%B3n%20mantenimiento_archivos/Manual%20Por%20que%20se%20llama%20estrategia%20de%20las%20cinco%205s.pdf, consultado el 15 de abril del 2011. Define esta técnica con conceptos sencillos para las organizaciones.

actualmente como la estrategia “Just In Time”. Para 1985 esta filosofía comienza a aplicarse en Centro y Sudamérica por medio de divisiones de empresas norteamericanas.

Helzer y Render (2004), definen el justo a tiempo como una filosofía de solución continua y forzada de problemas para apoyar la producción esbelta⁶⁷. La producción esbelta proporciona al cliente justo lo que quiere y sin desperdicio, mediante la mejora continua. La producción esbelta parte de la orden del cliente que “jala”⁶⁸ todo. La entrega justo a tiempo es un ingrediente básico de la producción esbelta, entonces, cuando JIT⁶⁹ y producción esbelta se implantan como estrategia general de manufactura, ayudan a mantener la ventaja competitiva y derivan en mayores utilidades globales.

Pensar en términos de JIT significa concentrarse en la detección y eliminación sistemática de desperdicios. De allí la potencia del just in time como sistema que lleva a las empresas a lograr resultados sorprendentes.

Por lo que respecta al outsourcing, la reingeniería analiza las posibilidades de la producción, comercialización o elaboración externa de actividades poco rentables y/o no sustantivas, al evitar procesos de poco valor para que fuentes externas, empresas subcontratistas, los lleven a cabo según lineamientos específico; a esta técnica se le denomina outsourcing: out, fuera; sourcing, fuente, que se define como: Segregación de actividades y/o departamentos de la empresa a fuentes externas (proveedores, consultores, despachos o comercializadoras) para que realicen el trabajo en condiciones perfectamente especificadas: tiempo de entrega, calidad, costo, con garantías y/o penalizaciones en caso de incumplimiento. Rothery y Robertson (1996), lo definen como: Servicio exterior a la empresa que actúa como extensión de los negocios de la misma y que responde a su propia administración, en tanto que le fija los estándares y todas las condiciones de operación.

Cabe destacar, que para realizar el outsourcing se requiere conocer perfectamente la cadena de valor de las actividades donde se ubica la empresa y además encontrar el nicho en donde exista la mayor ventaja competitiva de la organización. En este sentido la reingeniería utiliza las posibilidades de la producción, comercialización o elaboración externa de actividades poco rentables y/o no sustantivas, al evitar procesos de poco valor para que fuentes externas, empresas subcontratistas, los lleven a cabo según lineamientos específicos, a esta técnica se le denomina outsourcing.

Para White y James (2003), el outsourcing lo definen como una relación contractual entre un vendedor externo y una empresa, en la que el vendedor asume la responsabilidad de una o más funciones que pertenecen a la empresa, también lo consideran como una herramienta más de las muchas para mejorar los resultados de las empresas.

⁶⁷ La producción esbelta se considera como una manera de eliminar el desperdicio al concentrarse exactamente en lo que el cliente quiere.

⁶⁸ El sistema de “jalar”, es un concepto de JIT que da como resultado la producción de material solo cuando se solicita, y que se mueve al punto donde se necesita justo cuando es necesario.

⁶⁹ La filosofía del justo a tiempo es de solucionar los problemas de manera continua y forzada que elimina el desperdicio.

El outsourcing implica la contratación de muchas pequeñas empresas, firmas consultoras o personas dedicadas a la generación de trabajos especiales de éstas. Para la gran empresa representa descargar una serie de costos que tradicionalmente soportaba, el cual le permite desburocratizar y destruir los núcleos de poder que paralizan nuevos proyectos.

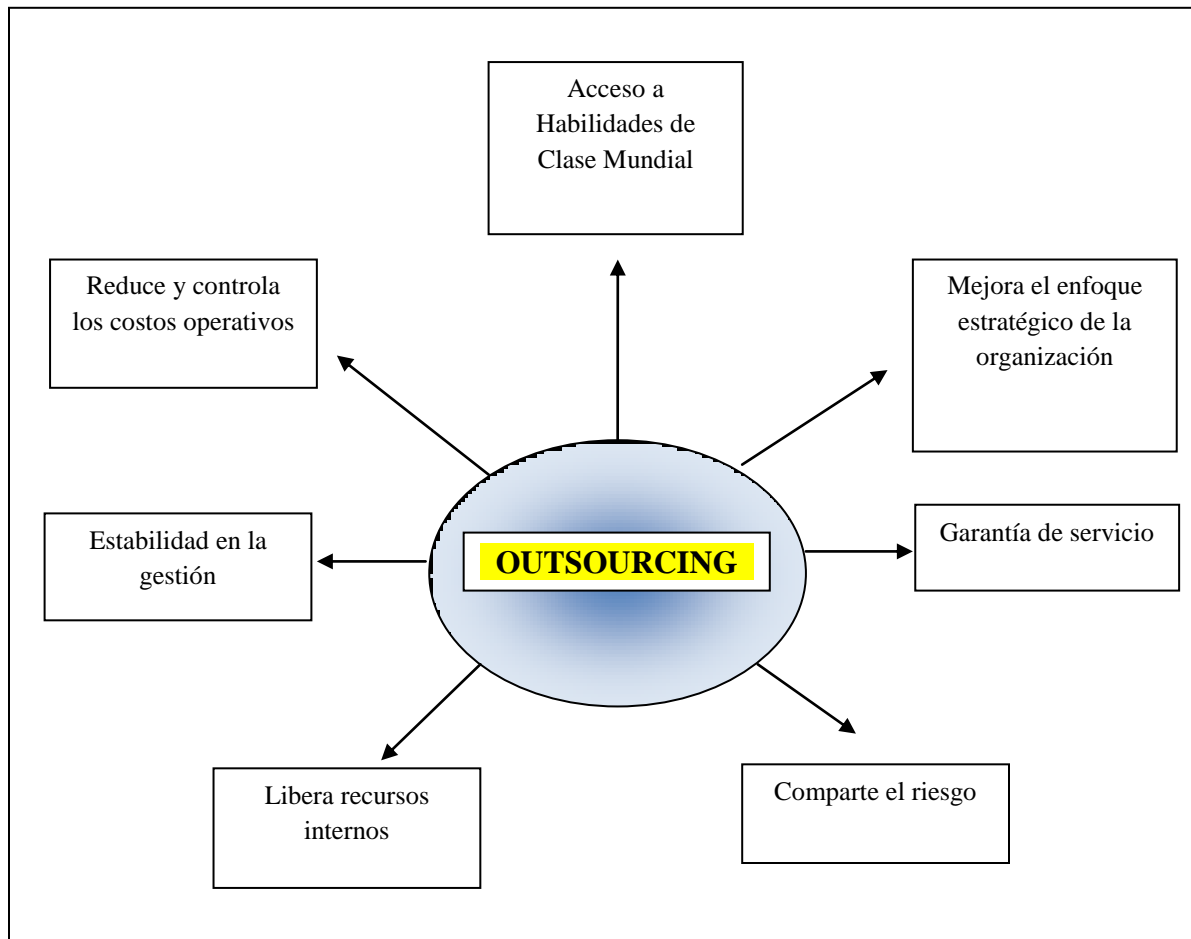
Sin embargo, para Schneider (2004, p. 33), define el outsourcing que es una delegación total o parcial de un proceso interno a un especialista contratado, esta posibilidad les permite a las empresas ser más flexibles en su estructura organizacional y optimizar su estructura de costos operativos, y no solo se da en términos de reducción de costos en la medida en que la empresa contratada por estar especializada en el servicio que presta es más eficiente en términos económicos, también, en muchas ocasiones, los prestadores de servicios cobran los honorarios por las tareas que realizan de acuerdo con los resultados alcanzados por el cliente, lo cual se entiende como un mecanismo de retribución que significa que se comparten los riesgos y los beneficios. De aquí se desprende que los beneficios del outsourcing radiquen en su capacidad para mejorar el desempeño de la empresa.

Es por ello, que el outsourcing se debe concebir como una responsabilidad compartida por el cliente y los proveedores externos de servicios, este esquema implica una relación a largo plazo entre cliente y proveedor, o sea, es un compromiso del cual surge una alianza estratégica. Por una parte el cliente aporta el compromiso de ofrecer al proveedor información clave y estratégica de su negocio para que este pueda hacer su trabajo, mientras que el proveedor aportara recursos, tecnología, tiempo, personal y esfuerzo para integrarse de manera total al proceso de su cliente y para, de esta manera, poder crecer juntos. De esta manera, el cliente puede concentrarse exclusivamente en sus actividades distintivas y puede confiar en que su relación con el proveedor le permitirá incrementar el valor de su oferta gracias a una estructura de costos competitiva, en otras palabras, zapatero a tus zapatos.

El ahorro de costos operativos y el incremento en el nivel de calidad de las actividades de las organizaciones son algunas de las razones por las que una organización debe aplicar el outsourcing; sin embargo no son las únicas. Al ser la herramienta de gestión más rentable y eficaz para lograr que la organización se centre solo en la actividad para la cual fue creada, el outsourcing se convierte en un medio idóneo para generar mayores beneficios sin que la organización pierda por ello su capacidad para mantener la necesaria dedicación al cliente y optar por nuevos negocios, (Schneider, 2004).

A continuación son presentadas las razones para la implementación de la figura del outsourcing, el cual de acuerdo con Schneider (2004) considera como una herramienta indispensable que las organizaciones modernas actualmente están llevando a la práctica y que de acuerdo con diversos teóricos como White y James, así como Charles L. Gay consideran que dentro de cualquier organización para ser competitiva tienen que considerar esta figura, así como sus ventajas y desventajas, los riesgos, resistencia al cambio y la innovación de ser negocios en un mercado que cada vez es más competitivo.

Figura 4.5
Razones para implementar el outsourcing



Fuente: Elaboración propia con datos de Schneider (2004)

En este mismo sentido Gay (2003), afirma que de acuerdo por el outsourcing Institute⁷⁰ existen diez principales razones por las cuales las compañías subcontratan y son las siguientes:

1. Reducir y controlar los costos operativos
2. Mejorar el objetivo de la compañía
3. Obtener acceso a las capacidades de calidad mundial
4. Liberar los recursos internos para otros propósitos
5. Obtener recursos no disponibles internamente
6. Acelerar los beneficios de la reingeniería
7. Abordar una función que es difícil de manejar o que esta fuera de control
8. Tener fondos de capital disponibles
9. Compartir riesgos
10. Obtener una infusión de efectivo

⁷⁰ Las conclusiones de Gay (2003) se basan en el estudio del outsourcing Institute, cuyo documento es: *Survey of current and potential outsourcing end-users*, en 1998.

Bajo esta perspectiva, dentro de las razones por las cuales las compañías subcontratan existen similitudes muy claras de Schneider (2004) y Guy (2003), al considerar que la aplicación del outsourcing o subcontratación en los últimos años han permitido a las organizaciones beneficios adicionales que no eran necesariamente esperados en la implementación de inicio.

El empowerment es otra de las herramientas de que se vale la reingeniería en las organizaciones el cual, implica disminución de mandos y renuncia de autoridad de los mismos. Para Koontz y Weichrich (1998) empowerment significa crear un ambiente en el cual los empleados de todos los niveles sientan que tienen una influencia real sobre los estándares de calidad, servicio y eficiencia del negocio dentro de sus áreas de responsabilidad.

Derivado a esto, genera un involucramiento por parte de los trabajadores para alcanzar metas de la organización con un sentido de compromiso y autocontrol y por otra parte, los administradores están dispuestos a renunciar a parte de su autoridad y entregarla a trabajadores y equipos. Empleados, administrativos o equipos de trabajo poseen el poder para la toma de decisiones en sus respectivos ámbitos, esto implica aceptación de responsabilidad por sus acciones y tareas. Cabe destacar que en las organizaciones no solo es delegar poder y autoridad sobre los subordinados y hacerlos sentir que son dueños de su trabajo, es además una herramienta que es utilizada dentro de la calidad total, como en la reingeniería, cuyo objetivo es proveer elementos que fortalezcan los procesos a las empresas para su adecuado desarrollo.

Tanto la Dirección de Calidad Total como el empowerment se ven como herramientas que las organizaciones pueden utilizar para hacerse más competitivas. Esto sirve para resaltar el punto de vista de que los negocios de casi todos los mercados se están enfrentando con una competencia cada vez más feroz (Hodge, Anthony y Gales, 2003, p.9).

Por lo tanto esta herramienta administrativa permite analizar las estructuras de autoridad y división del trabajo, con el fin de incrementar las facultades de los colaboradores, unidades y equipos de trabajos de equipo para agilizar los procesos productivos, la toma de decisiones y disminuir los costos de nomina en una empresa.

La ultima herramienta a analizar es la *seis sigma*, el cual es una metodología de *mejora de procesos*, centrada en la reducción de la variabilidad de los mismos, consiguiendo reducir o eliminar los defectos o fallas en la entrega de un producto o servicio al cliente. La meta de 6 Sigma es llegar a un máximo de 3,4 *defectos* por millón de eventos u oportunidades (DPMO), entendiéndose como *defecto* cualquier evento en que un producto o servicio no logra cumplir los requisitos del cliente. Obtener 3,4 defectos en un millón de oportunidades es una meta bastante ambiciosa pero lograble. Se puede clasificar la eficiencia de un proceso en base a su nivel de sigma de acuerdo a lo siguiente:

- 1 sigma= 690.000 DPMO = 31% de eficiencia
- 2 sigma= 308.538 DPMO = 69% de eficiencia

- 3 sigma= 66.807 DPMO = 93,3% de eficiencia
- 4 sigma= 6.210 DPMO = 99,38% de eficiencia
- 5 sigma= 233 DPMO = 99,977% de eficiencia
- 6 sigma= 3,4 DPMO = 99,99966% de eficiencia
- 7 sigma= 0,019 DPMO = 99,999981% de eficiencia

Seis Sigma ha trascendido la empresa que le da origen, convirtiéndose en una nueva filosofía administrativa con amplia divulgación mundial, sobre la cual se ha desarrollado cantidad de elementos, más allá de los que sus creadores originales pensaron. El *Seis Sigma* es un parámetro cuya base principal es la desviación estándar y su enfoque es reducir la variación y/o defectos en lo que hacemos.

El concepto *seis sigma* ayuda a conocer y comprender los procesos, de tal manera que puedan ser modificados al punto de reducir el desperdicio generado en ellos. Esto se verá reflejado en la reducción de los costos de hacer las cosas, a la vez que permite asegurar que el precio de los productos o servicios sean competitivos, no mediante la reducción de ganancias o reducción de los costos de hacer bien las cosas, sino de la eliminación de los costos asociados con los errores o desperdicio.

Reducir la variación del proceso involucra gran esfuerzo en programas de mejoramiento continuo, diseño de experimentos, e inversión de capital en mejor tecnología. Ajustar el proceso al valor meta puede requerir menor esfuerzo, con tan solo entrenar al personal en técnicas estadísticas para la solución de problemas. Ciertamente las empresas quieren reducir la variación del proceso, pero manteniendo una relación costo beneficio. Como un buen número de empresas están trabajando en programas de 6 Sigma, es de esperar que conozcan en lo que se están metiendo y que quede claro que necesitan conocer cómo el promedio del proceso afecta significativamente lo que realmente significa "Calidad 6 Sigma".⁷¹

Generalmente la conceptualización de la ventaja competitiva de una empresa consiste en identificar las cadenas de valor en sus procesos productivos, administrativos y de servicios que ofrece, con la idea de ser diferente a la competencia. En la actualidad además de eso, es necesario implementar estrategias novedosas e innovadoras como la reingeniería en proceso de negocios, administración global, benchmarking, administración de la calidad, administración Instrumental, outsourcing, coaching entre otras, (Ovalles, 2011, p.6).

El directivo externo 2 responde a la misma pregunta y señala:

*“El outsourcing, definitivamente porque es la que nos da la mayor parte de beneficios”
(Entrevista a directivo externo 2).*

⁷¹ En la página web www.grupokaizen.com/seminario consultado el día 17 de abril del 2011, explican de manera práctica y clara, “Seis Sigma, Introducción a la Mejora radical de los procesos”, por parte del presidente del grupo Kaizen S.A., Gilberto Quesada M.

En México, a partir de la crisis económica de 1995, la cual ocasionó el cierre de muchas empresas, fue cuando se constituyó la plataforma de lanzamiento para que este tipo de servicios externos se llevaran a cabo, debido a que muchas compañías para poder subsistir ante esa difícil situación, optaron por la estrategia de reducir costos e incrementar la productividad, pasando a ser esa alternativa la diferencia entre el éxito y el fracaso. De hecho, varias empresas que eligieron utilizar outsourcing lograron ser más eficientes y por tanto más competitivas sin tener que pasar por alguna otra etapa, la crisis ayudó en este sentido, pues no había otra forma de adaptarse a lo que el mercado y los clientes necesitaban. Sin embargo tenía sus problemas, uno de los más comunes que se pueden presentar al aplicar un proyecto de tercerización, es el manejo ineficiente de esta estrategia, junto con cambios en el negocio y la tecnología, los cuales pueden causar dificultades e incluso llevar el proyecto al fracaso.

El mayor peligro, sin embargo, es que no se trate adecuadamente la cuestión relativa al personal, en este sentido se están estableciendo las normas jurídicas laborales para evitar prácticas desleales por algunas empresas que ofrecen este tipo de servicios.

Lo anterior cobra doble interés, porque además de la búsqueda de las estrategias antes descritas como alternativa competitivas, existe un elemento que ha sido una constante en las últimas décadas en nuestro país, este es, las crisis, la cual trae consigo reducción de costos, despidos de personal, baja de demanda, volatilidad de precios etc., es así también que el outsourcing toma una relevancia importante. En ese sentido Rothery y Robertson (1997, p.4) comentan:

En donde las nuevas alianzas estratégicas entre proveedores y clientes están modificando los roles anteriormente adversarios entre estos dos, el outsourcing puede lograr todavía más, porque elimina las relaciones difíciles entre diferentes departamentos en una misma organización y permite la fusión de departamentos. No obstante, ésta es una cuestión delicada desde el punto de vista de las relaciones industriales.

Derivado a lo anterior, Orozco (2010, p.449), manifiesta que las ventajas y beneficios del contrato del outsourcing son jurídicas y empresariales, tales como:

- 1.- Permite observar el centro del negocio, al delegar actividades, tienen mayor tiempo para analizar, capacitarse, especializarse y cuidar la atención al cliente.
- 2.- Optimización de recursos, desde el momento que delega las actividades esperando mayor calidad y rendimiento que le proporciona a la totalidad del negocio.
- 3.- Traslado de riesgos, la empresa *outsource*⁷² es responsable de los daños y perjuicios, en caso de no cumplir con las estipulaciones del contrato.
- 4.- Reducción de costos, al trasladar el riesgo, y la inversión que debería realizar para asumir la actividad que esta subcontratando.
- 5.- Estabilidad en el precio, por la misma contraprestación y las condiciones establecidas en el contrato.

⁷² El *outsource* podría definirse como un servicio exterior a la compañía y que actúa como extensión de los negocios de la misma, pero que es responsable de su propia administración.

6.- Optimización de capital. Al reducirse los costos y estabilizarse el precio, la empresa cliente maximiza su capital al tener la posibilidad de destinar a este los mayores beneficios económicos obtenidos en el negocio.

7.- La diversificación en la aplicación en diversas actividades o áreas del contrato del *outsourcing*.

8.- La confidencialidad para protección de marca y know-how de la empresa.

Sin embargo también presenta desventajas esta figura, el cual se pueden mencionar las siguientes:

- a). Estancamiento en lo referente a la innovación por parte del suplidor externo.
- b). La empresa pierde contacto con las nuevas tecnologías que ofrecen oportunidades para innovar los productos y procesos.
- c). Al suplidor externo aprender y tener conocimiento del producto en cuestión existe la posibilidad de que los use para empezar una industria propia y se convierta de suplidor en competidor.
- d). El costo ahorrado con el uso de outsourcing puede que no sea el esperado.
- e). Las tarifas incrementan la dificultad de volver a implementar las actividades que vuelvan a representar una ventaja competitiva para la empresa.
- f). Alto costo en el cambio de suplidor en caso de que el seleccionado no resulte satisfactorio.
- g). Reducción de beneficios.
- h). Pérdida de control sobre la producción.

En lo que se ha convertido una tendencia de crecimiento, muchas organizaciones están tomando la decisión estratégica de poner parte de sus funciones en las manos de especialistas, permitiéndoles concentrarse en lo que mejor saben hacer *maximizar el rendimiento minimizando los costos*.

El proceso de outsourcing no sólo se aplica a los sistemas de producción, sino que abarca la mayoría de las áreas de la empresa. A continuación se muestran los tipos más comunes.

- outsourcing de los sistemas financieros.
- outsourcing de los sistemas contables.
- outsourcing las actividades de Mercadotecnia.
- outsourcing en el área de Recursos Humanos.
- outsourcing de los sistemas administrativos.
- outsourcing de actividades secundarias.

Aquí es preciso definir que una actividad secundaria es aquella que no forma parte de las habilidades principales de la compañía. Dentro de este tipo de actividades están la vigilancia física de la empresa, la limpieza de la misma, el abastecimiento de papelería y documentación, el manejo de eventos y conferencias, la administración de comedores, entre otras.

- outsourcing de la producción
- outsourcing del sistema de transporte
- outsourcing de las actividades del departamento de ventas y distribución
- outsourcing del proceso de abastecimiento.

Se puede observar que el outsourcing puede ser total o parcial, el cual se define a continuación:

- outsourcing total: Implica la transferencia de equipos, personal, redes, operaciones y responsabilidades administrativas al contratista.
- outsourcing parcial: Solamente se transfieren algunos de los elementos anteriores.

Los servicios de outsourcing que las empresas en los últimos años han utilizado, son de gran diversidad, al respecto de acuerdo con la siguiente grafica podemos observar que el mayor porcentaje de las organizaciones lo utilizan para el proceso de nóminas y en segundo lugar la contabilidad.

Figura 4.6
Servicios de outsourcing que utilizan las empresas en México



Fuente: Elaborado con datos de Deloitte (2007) por Ovalles (2011)

Rothery y Robertson (1996, p.66) señalan que todas las funciones que aparecen a continuación han sido subcontratadas con éxito por alguien en alguna parte, se deberá hacer un examen cuidadoso antes de subcontratar las siguientes:

- 1.- Administración de planeación estratégica
- 2.- Administración de finanzas
- 3.- Administración de la consultoría gerencial

4.- Control de proveedores

5.- Administración de calidad y administración ambiental

6.- La supervisión de la satisfacción de los requisitos del mercado y reglamentarios (como responsabilidad del producto, publicidad engañosa, calidad, regulaciones ambientales, higiene y seguridad del personal, seguridad pública y seguridad del producto o servicio).

Mientras que el directivo externo 3 manifiesta que:

Para una mediana empresa básicamente primero, si maneja mucho efectivo, está la cuestión del IDE es donde está repercutiendo, tiene que tener mucho flujo en su momento, la cuestión de la carga social, en materia de seguridad social para los trabajadores les pega mucho en la cuestión de pagar cuotas al seguro social por los trabajadores que tienen y en esa cuota buscan una estrategia para atacar esa repercusión, no sin desproteger al trabajador pero si les pega mucho en su economía a las empresas, por eso siempre buscan ese tipo de estrategias sobre ese tipo de gastos que se les viene mensualmente. (Entrevista a directivo externo 3).

Por otra parte el directivo externo 4 señala lo siguiente:

Es en el sentido, que la mejor estrategia es dejarle el trabajo fiscal a personas o empresas dedicadas y especialistas en esos temas y nosotros dedicarnos a vender a ser lo que mejor hacemos que es generación de empleos y generación de producto interno bruto. (Entrevista a directivo externo 4).

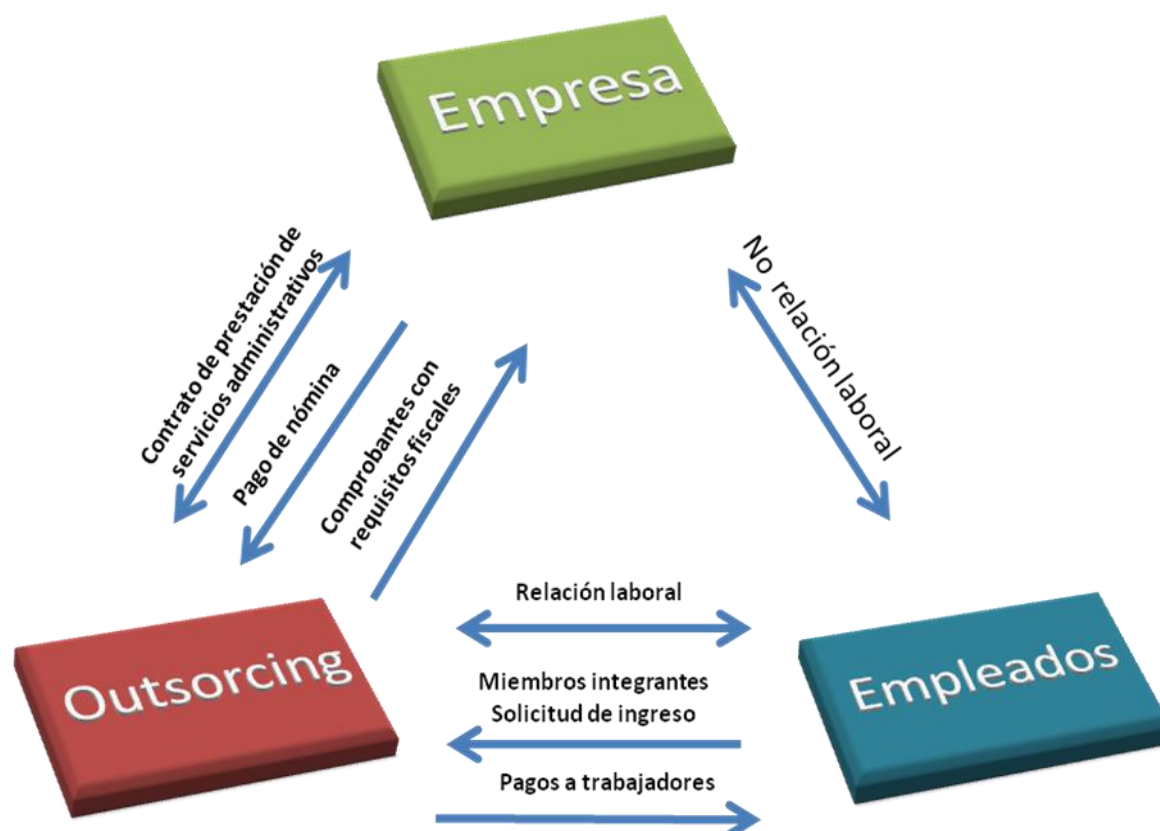
Respecto al directivo externo 3 resalta el efecto del impacto que en los últimos años ha tenido el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), el cual es un Impuesto que inicio su vigencia el 01 de julio del 2008, es de carácter extra fiscal y la exposición de motivos del legislador para su creación fue detectar las operaciones en efectivo que se realicen a través de instituciones del sistema financiero derivado de actos ilícitos tales como el secuestro, lavado de dinero y narcotráfico. Sin embargo este impuesto ha resultado muy atractivo para las autoridades fiscales respecto a su recaudación, aunque es importante resaltar que el IDE retenido por parte de las instituciones financieras es acreditable contra el ISR propio o retenido del propio contribuyente. En este sentido, el IDE afecta a aquellos contribuyentes que están en la economía informal y a los que no están inscritos en el SAT.

La carga que actualmente tienen las medianas empresas comerciales sinaloenses en materia de seguridad social, incluyen las cuotas obrero patronales del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), las aportaciones al Instituto de Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) y del Seguro de Ahorro para el Retiro (SAR). Efectivamente, es un costo obligado que las empresas deben de cubrir, tal como lo manifiesta los ordenamientos legales ya que es la protección de bienestar social para los trabajadores.

Una de las maneras que actualmente las medianas empresas comerciales sinaloenses buscan minimizar su carga en materia de seguridad social es recurriendo a la figura del outsourcing, el cual permite ahorros significativos principalmente en poder deducir tanto para ISR como para IETU el pago de los servicios, además acreditar el IVA que se paga por estos conceptos. Otro beneficio es referente al pago la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de la empresa.

En este sentido, Kuri (2007), manifiesta que los ahorros que representan tanto en materia fiscal como de seguridad social a las empresas son del 30% hasta un 35%. La siguiente figura ilustra la manera por la cual opera el outsourcing:

Figura 4.7
Esquema del outsourcing



Fuente: Elaboración propia con datos de Kuri (2007).

Las obligaciones por parte de la empresa es el pago de IMSS, INFONAVIT, SAR, ISN, retención de ISR, pago de PTU, subsidio al empleo, así como toda relación laboral de acuerdo con la ley federal de trabajo (LFT). Respecto a los empleados su patrón deberá retener el ISR y gozará todos los derechos enmarcados en la LFT, así como el cumplimiento de sus obligaciones.

Finalmente con lo expuesto en este punto, se responde a la interrogante número 3, planteada en el Capítulo 1, ¿Cuál es la estrategia fiscal más representativa aplicada en la empresa y cuáles son sus características?, del mismo modo se alcanzó completamente el objetivo específico número 2, el cual señala lo siguiente: Enunciar y analizar las estrategias utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses que han permitido la disminución de la carga tributaria, así como describir el proceso de su implementación y los requisitos para su aplicación.

4.3.3. Proceso de implementación de estrategias fiscales

Respecto a los requisitos para la implementación de estrategias fiscales el directivo externo 1 plantea lo siguiente para dar respuesta a la pregunta: *¿Cuál ha sido el proceso de implementación de estrategias fiscales en las medianas empresas comerciales sinaloenses?*

Al respecto señala lo siguiente:

Yo creo que el primer requisito es que tengan la aprobación de la asamblea de accionistas y de los directivos, si la asamblea de accionistas, el consejo de administración y los directivos de la empresa no autorizan la implementación estratégica pues van a llegar a un no crecimiento de la misma, para que se pueda aplicar esto los que dirigen las empresas deben de entender que es una estrategia fiscal, afortunadamente las empresas que se están desarrollando aquí en nuestro medio ya entendieron este concepto, sin embargo el principal requisito que tengas el apoyo de la alta dirección, si no hay apoyo de arriba sería muy difícil que un profesional fiscalista pudiera implementar alguna estrategia. (Entrevista con directivo externo 1).

El directivo externo 2 manifiesta lo siguiente:

Primeramente un asesor fiscal actualizado, un departamento jurídico bien enlazado con las decisiones a tomar, ya sea por los contadores o los abogados, también se tiene que tener personal altamente capacitado para desarrollar dicha estrategia y que se tenga experiencia en el desarrollo de la misma. (Entrevista con directivo externo 2).

La autorización por parte del consejo de administración de la empresa para implementar una estrategia fiscal es de vital importancia, porque es ahí donde la persona que aplicara la estrategia expondrá todo lo referente a la misma. En este sentido Moran Mendoza (2008, p.26), recomienda una serie de puntos interesantes a considerar al momento de la exposición al consejo de administración.

- 1.- Entender la exposición de motivos.
- 2.- Graficar y esquematizar la ley.
- 3.- Leer íntegramente la ley.
- 4.- Localizar artículos correspondientes al caso en particular.
- 5.- Correlacionar.
- 6.- Simplificar el caso.
- 7.- Seguir el procedimiento que marca la ley.
- 8.- Buscar definición de conceptos que señala la ley.
- 9.- Buscar precedentes.
- 10.- Resumir lo siguiente:
 - a) Antecedentes
 - b) Supuesto o situación; y
 - c) Variables (implicaciones laborales, financieras, etc.)
- 11.- Concluir.
- 12.- Hacer una presentación clara y comprensible.

Uno de los requisitos para implementar una estrategia fiscal con éxito, definitivamente es tener al personal humano capaz, que se caracterice por tener una serie de cualidades tales como:

- 1.- Los conocimientos amplios en materia fiscal.
- 2.- Experiencia necesaria y probada.
- 3.- Ser innovador, creativo.
- 4.- Honestidad y lealtad.

Lo anterior, es referente a lo citado por el directivo externo 2. Es importante que la empresa al implementar una estrategia fiscal contratara a un experto en materia fiscal que reúna ciertos requisitos y sobre todo que trabaje de manera conjunta con un despacho jurídico para efectos de soportar muy bien la estrategia, así como prever ciertos acontecimientos futuros que en un momento dado pudieran presentarse.

Por lo que respecta al directivo externo 3 manifiesta lo siguiente:

Para poder implementar una estrategia fiscal primeramente la empresa tiene que estar organizada, porque si queremos un barita mágica para que no pague impuestos y se ahorre dinero pues lo primero para implementar cualquier estrategia es que tiene que estar organizada, en qué sentido?, tener bien estructurada su contabilidad, bien estructurada su forma de operar para poder buscar la manera de insertar la estrategia, si no tiene esa estructura viene la complicación después, el siguiente requisito es de que este consiente el dueño o el patrón de que una cosa es que tengas la obligación de pagar impuestos y otra cosa que no quieras pagar impuestos, las estrategias fiscales lo que buscan es el pago del impuesto de una forma justa, ocupo liquidez y buscar pagar lo correspondiente, ese punto es muy importante de convencer al contribuyente de que tiene que pagar impuestos de una manera u otra, para eso es la estrategia fiscal para disminuir la forma y otro requisito importante, es de que tiene que presentar el pago oportuno al fisco, mientras estés cubriendo a las autoridades los impuestos de forma puntual no vas a tener situaciones que te puedan estar revisando, pero si te retrasas y aparte le metes la estrategia en una forma posterior eres observado completamente, esos son los puntos importantes que hay que cumplir. (Entrevista con directivo externo 3).

En el mismo sentido el directivo externo 4 señala que:

Es en el sentido, que la mejor estrategia es dejarle el trabajo fiscal a personas o empresas dedicadas y especialistas en esos temas y nosotros dedicarnos a vender a ser lo que mejor hacemos que es generación de empleos y generación de producto interno bruto. (Entrevista con directivo externo 4).

El señalamiento del directivo externo 3 resulta interesante al manifestar que la organización de la empresa para efectos de implementar una estrategia fiscal, establecerá un buen control interno, además crear conciencia y cultura fiscal en el empresario para el pago del tributo de manera justa, además que la estrategia fiscal es una alternativa para disminuir la carga tributaria. Este directivo externo, también manifiesta que independientemente de utilizar alguna estrategia fiscal, es importante la presentación y pago de declaraciones oportunas de los impuestos que el contribuyente esté obligado de acuerdo con sus obligaciones fiscales.

Finalmente con lo expuesto en este punto, se responde a la interrogante número 4, planteada en el Capítulo 1, ¿Cómo ha sido el proceso de implementación de estrategias fiscales en la empresa comercial sinaloense?, del mismo modo se alcanzó completamente el objetivo específico número 2, el cual señala lo siguiente: Enunciar y analizar las estrategias utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses que han permitido la disminución de la carga tributaria, así como describir el proceso de su implementación y los requisitos para su aplicación.

4.3.4. Principales obstáculos de las medianas empresas comerciales sinaloenses para la implementación de estrategias fiscales

Por lo que respecta a los obstáculos al implementar estrategias fiscales las medianas empresas comerciales sinaloenses, es importante dar respuesta a la siguiente pregunta: *¿Cuáles son los principales obstáculos identificados para la implementación de las estrategias fiscales?*, para lo cual el directivo 1 de la empresa señala que:

Más que obstáculos, en esta empresa no queremos riesgos a futuro, los pleitos con el fisco son muy desgastantes y caros, solamente aquellas oportunidades bien definidas que al plantearse se tienen una seguridad y se pueden implementar. (Entrevista con directivo GM 1).

Por otra parte, el directivo 2 manifiesta lo siguiente:

Los principales obstáculos que están identificados actualmente en la empresa para la implementación de cualquier estrategia fiscal son las constantes modificaciones a las leyes fiscales y que cada año hay cambios, por lo tanto se tiene que estar al pendiente de cualquier novedad que afecte a las estrategias que implemente la empresa. Otro obstáculo es la variada interpretación que algunos auditores del SAT aplican cuando revisan a la empresa y en ocasiones no coinciden con la decisión que tomo la empresa y esto trae consigo una serie de conflictos y confusiones porque las leyes no son claras, son confusas y en ocasiones de difícil interpretación. (Entrevista con directivo GM 2).

Para el directivo 1 de GM resulta ser conservador y no arriesga ante el fisco cualquier situación que represente inseguridad o incertidumbre, porque los litigios en materia fiscal son engorroso, caro y desgastantes. Por tal motivo solamente aplican ciertas figuras que representen oportunidades bien definidas, con seguridad y sobre todo bien fundamentadas en las disposiciones fiscales vigentes.

En este sentido, el directivo 2 destaca que las constantes modificaciones a las disposiciones fiscales son obstáculos para que los contribuyentes apliquen ciertas estrategias fiscales, ya que año con año hay cambios, por tal motivo los especialistas tienen que estar al pendiente ante cualquier modificación que afecte a la estrategia fiscal ya implementada. Otro obstáculo que el directivo señala es la variada interpretación de las disposiciones fiscales que aplican los auditores del SAT que no coincide con las del contribuyente ante una auditoría, esto derivado que las leyes no son claras, son confusas y en ocasiones es difícil su interpretación.

Al respecto, Antúnez (2010, p.5), define a la interpretación jurídica como el trabajo que toda persona (el interprete) debe realizar para aclarar, explicar, descubrir, y sobre todo, atribuir el

sentido o significado de un determinado texto normativo, encontrar sus alcances o consecuencias jurídicas, poder exponer, traducir, revelar, reformular y/o aplicar el resultado de su interpretación, con el afán de convencer a sí mismo y a terceros. Para lograr dicho propósito, el intérprete debe basarse en uno o varios métodos de interpretación y utilizar la(s) técnica(s) existentes y aplicables al caso de que se trate y resolver los problemas semánticos que pueden surgir en su momento.

Bajo esta misma perspectiva, Reyes Corona (2000), manifiesta que el método más aceptado en materia fiscal es el de la interpretación estricta o literal a las normas que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretan aplicando cualquier método de interpretación jurídica según lo establece el artículo 5 del CFF. No debe confundirse el término interpretación con el término integración, ya que en la interpretación se investiga lo que el legislador ha querido decir en una ley, mientras que en la integración se busca colmar una lengua existente en una ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso. Al interpretarse una norma en forma estricta o literal significa dar a la misma el alcance expresado, que emana de las palabras empleadas por el legislador, en términos rígidos y estrictos.

La interpretación que señala el artículo 5 del CFF, es el aplicable para las disposiciones fiscales en México, por tal motivo resulta que la fundamentación legal de las formas de interpretación en la legislación fiscal es aplicando cualquier método de interpretación jurídica.⁷³

Por lo que respecta a directivos externos, el directivo externo 1 responde que:

Yo creo que el principal obstáculo que te enfrentas es el no conocimiento de las personas que administran en la empresa, muchas veces el empresario sinaloense no se actualiza en la materia fiscal y le deja todo el trabajo a su contador, creo que es importante que el empresario sinaloense también se actualice en materia fiscal, no quiere decir que va a conocer en detalle esto pero sí cuando menos en términos generales entienda en que es lo que está sentado, cuales son los beneficios que establecen estas leyes que las pueda aplicar. ¿Qué obstáculos te presentan? En muchas de las veces son los contadores que están en la empresa que tienen demasiado temor al cambio. El problema de los contadores de algunas empresas es que no aceptan el cambio y se han convertido en contadores tradicionalistas, yo creo que necesitamos cambiar y el obstáculo que tenemos muchas veces es adentro de la empresa y muchas empresas que estamos viendo aquí en el estado que han cerrado sus puertas es precisamente por eso, porque no han sabido reorganizarse en materia fiscal y las que están creciendo son las que están aplicando la reorganización fiscal algunos la llaman reingeniería fiscal que no viene siendo más que una estrategia de fondo.... principal obstáculo los directivos y los contadores, curiosamente los mismos contadores son los que muchas veces tienen temor a implementar estrategias y no aceptan el cambio fiscal. (Entrevista con directivo externo 1).

En este mismo sentido, el directivo externo 2 señala:

⁷³ La interpretación de las disposiciones fiscales se encuentran en el apartado del marco teórico de la presente tesis

Pues son el cambio continuo de las disposiciones fiscales, otra también es la falta de personal altamente capacitado para ello, también puede ser la idiosincrasia de algunos funcionarios públicos a cerrarse a dichas estrategias. (Entrevista con directivo externo 2).

Respecto al directivo externo 3 manifiesta que:

Primero, los cambios constantes de las leyes, de reglas de las autoridades, otro punto importante que es un obstáculo es que actualmente la manera de aplicar los impuestos se están yendo más allá de una cuestión legislativa, que por una parte una cosa es lo que te dice lay y posteriormente lo que te dicen las reglas misceláneas, los reglamentos que los hace el propio ejecutivo o el SAT en su momento, entonces la forma en que se están operando muchas cuestiones de tributación están basadas en reglas que te emite en este caso el SAT y no como debería de ser en base a leyes, un punto que podemos ver es el comprobante fiscal, que lo encuentras en el Código, después otra reglamentación que parece que está legislando el SAT con eso, entonces eso crea confusión y es un obstáculo que si tu realizas una planeación con la ley de repente quieren aplicar el reglamento y es una incomodidad para el contribuyente que al final repercute en lo que ahorras en impuestos lo pagas en abogados, en vueltas y en desgaste para el contribuyente. (Entrevista con directivo externo 3).

Mientras que el directivo externo 4 responde:

Creemos que el gobierno, el gobierno más que facilitador y no hablo de ningún sexenio en particular de ningún partido de ningún color, sino de forma general se ha desviado de su vocación que su vocación es ser un facilitador para el desarrollo de los ciudadanos y de las empresas y ser también el generador de seguridad en todos los rubros para que este desarrollo se pueda dar. (Entrevista con directivo externo 4).

Finalmente con lo expuesto en este punto, se responde a la interrogante número 5, planteada en el Capítulo 1, ¿Cuáles son los principales obstáculos y riesgos identificados para la implementación de las estrategias fiscales?, del mismo modo se alcanzó completamente el objetivo específico número 3, el cual señala lo siguiente: Especificar los obstáculos y riesgos que la mediana empresa comercial sinaloense enfrenta al implementar estrategias fiscales.

4.4. Riesgos identificados en la implementación de estrategias fiscales por las medianas empresas comerciales sinaloenses

Para la implementación de estrategias fiscales las medianas empresas comerciales sinaloenses asumen riesgos que en ocasiones pueden ser considerables, en este sentido, el directivo 1 del GM manifiesta lo siguiente respecto a la pregunta: *¿Cuáles son los principales riesgos identificados para la implementación de estrategias fiscales?*

Cuando existen grandes riesgos, así como incertidumbre no tomamos esa oportunidad u opción, cabe destacar que el grupo se encuentra dictaminado para efectos fiscales, hecho por el cual brinda una mayor seguridad respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. (Entrevista con directivo de GM 1).

Por lo que respecta al directivo 2 de la empresa señala que:

Hasta donde yo tengo conocimiento, antes de llevar a cabo la estrategia fiscal siempre son valorados y cuantificados los posibles riesgos y estos son determinados por parte de despacho externo, así como el costo-beneficio. Al utilizar o implementar cualquier estrategia fiscal la empresa no quiere asumir riesgos que posteriormente se conviertan en litigios jurídicos engorrosos o pleitos ante el SAT, o sea, el grupo no quiere ni desea utilizar estrategias fiscales riesgosas que simulen actos que en realidad no son y esto la autoridad fiscal lo considera como delito en materia fiscal. (Entrevista con directivo de GM 2).

De acuerdo con la respuesta del directivo 1, es importante destacar que GM no arriesga en considerar alguna estrategia fiscal donde exista incertidumbre, para tal efecto se encuentra dictaminada para efectos fiscales. Al respecto Zazueta (2006, p.144) manifiesta que no existe una definición explícita del dictamen fiscal, sin embargo tomando en cuenta sus componentes, el dictamen es el documento formal a través del cual el profesionista informa de los resultados de su auditoria, a las personas que contrataron, con la excepción si el dictamen es con fines fiscales, aun cuando lo contrate la empresa debe rendir dicho informe también a las autoridades hacendarias, bajo los lineamientos que las leyes establezcan para tal efecto, dándole mayor énfasis en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como el enterero de las contribuciones causadas, dicho informe lo puede realizar solo un Contador Público Registrado (CPR).

Bajo esta perspectiva, podemos señalar que el dictamen fiscal es el medio formal con el que el auditor comunica ante las autoridades fiscales y al contribuyente sus hallazgos, siendo elaborado en cumplimiento con el artículo 52 del CFF y su Reglamento, donde el CPR tiene obligaciones adquiridas desde que recibió la autorización por parte del SAT, donde le fue concedido su registro para realizar dictámenes con fines fiscales.⁷⁴

Al respecto, tratándose de los riesgos que asume el contribuyente al utilizar las estrategias fiscales, es importante precisar que si el empresario elige el camino incorrecto, desde su origen, le nacerán consecuentemente problemas de índole penal, tal como lo señala el artículo 108 del CFF.

Antúnez (2010, p.78), manifiesta que siempre debe hacerse énfasis en que la Planeación Fiscal, ya debidamente conceptualizada en términos estrictamente lícitos según lo ya expuesto, y que derivada del Derecho Fiscal y consecuentemente del Derecho Positivo vigente, parte de una ciencia inexacta, en contrapeso con las ciencias exactas como las matemáticas, la física, la química y las demás emanadas de la leyes naturales, no nada más evoluciona con mayor rapidez que otras sino que conlleva necesariamente a un riesgo que todo empresario debe asumir: una derrota ante la autoridad fiscal, después de que este haya ejercido sus facultades de fiscalización, a través de la correspondiente sentencia que en su caso emita el Tribunal Federal de la Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) una vez transcurrida la etapa procesal respectiva. Es decir, que el Tribunal confirme el acto impugnado, y que por ende, la Planeación Fiscal haya sido ineficaz.

Tanto las implicaciones como los riesgos asumidos por la empresas al utilizar como estrategia fiscal la figura del outsourcing, el SAT a partir de finales del año 2007 inicio a través del

⁷⁴ El dictamen fiscal referente a los estados financieros, tiene validez salvo prueba en contrario ante las autoridades fiscales, en el artículo 52 del CFF donde nos señala que para que prevalezca dicha validez debe cumplir con los requisitos manifestados en dicho ordenamiento.

comunicado de prensa numero 24 un programa permanente de fiscalización de sociedades cooperativas y sus clientes, mediante auditorias profundas, motivo por el cual esta dependencia federal ha identificado un incremento considerable de sociedades cooperativas de producción de servicios dedicadas a la prestación de servicios profesionales y al suministro de recursos humanos (outsourcing), que tienen como propósito reducir indebidamente el pago de contribuciones.

El comunicado también señala, que estas sociedades registran como socios cooperativistas (realmente empleados), al personal que se les transfiere de las empresas, de tal modo que en su calidad de socios, las remuneraciones que estos perciben son bajo el concepto de previsión social, y no por el de sueldos y salarios, evitando así la retención y pago del ISR correspondiente, lo que deriva en una importante evasión fiscal, los asesores fiscalistas que recomiendan este esquema, aseguran que no tienen repercusiones fiscales, sin embargo, los tribunales han considerado que los fondos de previsión social recibidos por los socios cooperativistas constituyen ingresos por los que se está obligado al pago del ISR. En este sentido los más afectados por este esquema son los trabajadores de las empresas, quienes son privados de las prestaciones establecidas en Ley. De acuerdo con información proporcionada por el SAT, la mayoría de los casos detectados se ubican en los Estados de Quintana Roo, Nuevo León, Oaxaca, Jalisco y el Distrito Federal; en las industrias hotelera y manufacturera principalmente.

Para junio del 2008, el SAT emite otro comunicado de prensa el numero 39/2008, el cual señala que tanto el SAT, como el IMSS y el INFONAVIT detectan conductas de evasión y que esta se detecta en los esquemas de suministro de personal (outsourcing) utilizando la naturaleza jurídica de diversas sociedades mercantiles y la fiscalización conjunta impactara en una primera etapa a 455 contribuyentes, señala el documento que la conducta de evasión consiste en transferir a los trabajadores de las empresas a Sociedades Cooperativas en Nombre Colectivo, Empresas Integradoras e Integradas, con el propósito de evitar el pago de reparto de utilidades, impuestos federales y locales, así como contribuciones de seguridad social, este tipo de conductas se han detectado gracias al esfuerzo compartido del SAT, del IMSS y el INFONAVIT, para detectar, investigar y fiscalizar a todos los involucrados en dichas prácticas, este esfuerzo conjunto tiene el propósito esencial de proteger a los trabajadores del país, quienes al ser integrados a estos esquemas pierden el acceso a servicios de salud, pensiones de cesantía y vejez, guarderías para sus hijos y créditos para una vivienda digna.

Tanto el IMSS como el INFONAVIT detectaron casos en donde se redujo drásticamente el importe de cuotas y aportaciones a nombre de los trabajadores, al momento de ser transferidos a dichas sociedades, situación que también afecta a los trabajadores en el largo plazo ya que los montos de sus pensiones y créditos hipotecarios, serán inferiores a los hubieran tenido derecho cuando cotizaban como trabajadores de las empresas. Además, señala el documento que las revisiones serán coordinadas por un grupo estratégico de fiscalización que se encargara de dirigir y asesorar a los auditores de los tres organismos a nivel nacional, con la finalidad de garantizar los mejores resultados, en una primera etapa, las auditorias estarán dirigidas a la Sociedades Cooperativas en donde el SAT está teniendo muy buenos resultados, así como a las empresas y empresarios vinculados, despacho de consultores y asesores.

La simulación de prácticas indebidas en materia fiscal son muy riesgosas y se encuentran tipificadas como delitos fiscales que son hechos irreales, situaciones que nunca existieron y que resaltan a la luz propia dichos acontecimientos, tal es el caso de contratos que en ocasiones nunca se llevaron a la práctica, así como los nombres de familiares de socios que nunca actuaron como tales.

Al respecto de los riesgos que asumen las empresas, el directivo externo 1 manifiesta:

El principal riesgo que asume la empresa es la contratación de profesionales pseudoprofesionales muchas veces hay despachos de fiscalistas o pseudofiscalistas que ofrecen estrategias que en el fondo no son estrategias más que evasión fiscal, hay que investigar al despacho, asesor que se está contratando, es muy importante que esa persona que de la asesoría fiscal este cimentado, que tenga antecedentes profesionales aceptables que sea conocido, no dejarse ir por las estrategias a implementar por cualquier gente que se dice fiscalista, creo que aquí el riesgo es que en muchas veces el empresario se le engaña y no se le dice la verdad debe tener mucho cuidado a que profesional contrata, ese es el riesgo porque puede caer en problemas de evasión fiscal y como consecuencia problemas penales si no se tiene cuidado.....Recomendación contratar realmente profesionales de la materia fiscal que no caigan en el coyotaje, que se le llama en la práctica. (Entrevista con directivo externo 1).

Antúñez (2010, p.84), señala que el engaño y la simulación se denotan situaciones que en el primer caso supone un dolo y el segundo, supone situaciones que nunca existieron, hechos irreales que saltan de manera fácil a la luz de cualquiera, para ello el autor presenta los ejemplos siguientes:

a). La venta de facturas constituye la principal fuente de simulación, la más recurrida, y la que más coraje y tristeza genera, por la competencia desleal y antijurídica que produce. Por un lado resulta molesto que pseudofiscalistas (léase vendedores de facturas), personas que habiendo o no estudiado una carrera, sin el menor esfuerzo posible y sin preocuparse por estudiar para sacudir su ya innata ignorancia, venden facturas “por catalogo” a los particulares simulando actos que nunca se dieron en realidad, depositándose en las cuentas bancarias recíprocamente, tanto el comprador como el emisor de la factura, las sumas acordadas y el mismo día, para luego asumir que se ha dado cabal cumplimiento con el artículo 31 fracción III de la LISR. Estos pseudofiscalistas representan una competencia desleal para los verdaderos fiscalistas quienes a través del Derecho y de las leyes, no incurrir en delitos ni hacen incurrir al particular en ellos.

b). La compra de empresas con pérdidas fiscales. Esta faceta ilegal, también tiene su mercado y consiste en simular que uno o más particulares le compran las acciones a otro u otros particulares, acciones emitidas por una empresa que manifiesta y declara haber tenido pérdidas fiscales. Los pseudofiscalistas que promueven estas operaciones no advierten nunca al particular del riesgo penal existente ni mucho menos de la veracidad del origen de dicha pérdida fiscal. En este caso la simulación es relativa, pues la venta existe, pero ocultando su verdadero propósito: el aprovechamiento de tales pérdidas.

c). La utilización de figuras fraudulentas como las sociedades cooperativas, sociedades en nombre colectivo y cualquiera que utilice el sistema conocido como “outsourcing”. En este sentido, vale la pena transcribir el pronunciamiento del SAT al respecto:

En el mes de mayo del año en curso, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), a través de la Administración Central de Fiscalización Estratégica (ACFE), dependiente del SAT, emitió un criterio interno complementando a la Resolución Miscelánea Fiscal 2007 (RMF).

El criterio interno lo denominaron *Combate a los esquemas de evasión*, en el se señala lo siguiente:

- 1). Las organizaciones buscan disminuir cargas financieras e impositivas derivadas de la relación laboral con sus trabajadores, así como evitar posibles contingencias laborales.
- 2). En los términos del artículo 52 del CFF, el CPR en su Dictamen Fiscal está obligado a señalar si el contribuyente auditado realiza pagos a sociedades cooperativas de producción de servicios, sociedades de nombre colectivo, comandita simple o comandita por acciones, todas ellas como prestadoras de servicios.
- 3). Anexan la resolución del juicio No. 5672/04-06-01-1 resuelto por la Primera Sala Regional del Noroeste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), emitido el 03 de octubre de 2005, en la que su resolución, en concreto señala: “Que las cantidades que las sociedades cooperativas paguen a sus socios cooperativistas y por concepto del fondo de previsión social en el sentido que son ingresos gravados por la LISR y no constituyen una partida deducible para la sociedad”.
- 4). Que una sociedad cooperativa, se acercó al SAT para autocorregirse y que en el año 2006 facturó \$1,300’000,000.00 y tiene 6,000 socios cooperativistas.
- 5). Que toda la operación de outsourcing es una “simulación”, recordando que los artículos 108 y 109 del CFF, señalan que este acto es delito de defraudación fiscal y que se castiga con pena corporal.
- 6). Lo mismo sucede con los alimentos exentos que una sociedad en nombre colectivo les proporcionan a sus integrantes, ya que el SAT los está considerando como gravados y no deducibles para la persona moral. En este último caso, el SAT señala que ha iniciado actos de fiscalización, a efecto de crear conciencia del riesgo en dicho sector y así terminar con esta práctica desleal y de simulación.
- 7). El pago del concepto alimentos que las sociedades en nombre colectivo hace a sus integrantes son no deducibles, ya que no se demuestra la estricta indispensabilidad del gasto.

Concluye el SAT señalando los actos de fiscalización que está llevando a cabo son los que a continuación se presentan:

Tabla 4.8
Actos de fiscalización del SAT

Número de empresas y clientes	Figuras jurídicas
169	Sociedades Cooperativas
3739	Clientes de Sociedades Cooperativas
61	Sociedades de Nombre Colectivo
249	Clientes de Sociedades de Nombre Colectivo

Fuente: Elaboración propia con datos de Antúnez (2010)

Adicionalmente, están analizando el comportamiento fiscal de 36 sociedades cooperativas de nombre colectivo. En letras muy pequeñas, aun cuando no señalan el número, también se incluyen a los despachos de consultores, asesores, socios y empresarios.

El SAT informa que en un corto plazo también iniciaran labores de fiscalización a empresas que directa o indirectamente proporcionen el servicio de outsourcing, tal es el caso de:

1. Empresas Integradoras e Integradas
2. Sociedades de Solidaridad Social
3. Asociaciones en participación
4. Sindicatos
5. Uniones

Lo anterior tiene como resultado:

1. Que el gobierno federal recaude mayores impuestos.
2. Que las empresas se les fiscalice más y como problemática, al ser no deducible los gastos tengan que pagar ISR, actualización, recargos, multas y gastos de ejecución.
3. Que los integrantes de estas personas morales prestadores de servicios se les audite y por todo lo que han depositado en sus cuentas personales, la autoridad les liquide y tengan que pagar el ISR, actualización, recargos, multas y gastos de ejecución. Lo más grave del caso es que la fracción I del artículo 109 del CFF asimila a la discrepancia fiscal, como delito de defraudación fiscal y en los términos del numeral 108 de esta disposición, se castiga con cárcel, la que va desde tres meses y hasta nueve años de prisión.
4. Por último, lo mismo le va a suceder a las personas morales y físicas que recibieron los servicios de outsourcing, ya que es un acto simulado.

En los términos apuntados, la utilización de figuras fraudulentas como las antes señaladas denotan una evidente simulación, primero porque el objeto del acto jurídico entre el particular y tales figuras jamás existió, y segundo, porque las personas que se hacen pasar por socios o empleados de las multicitadas figuras en realidad no lo son.

En este sentido Villaseñor (2008), señala que “Asómbrese mas, algunos de estos planeadores presuntamente muy exitosos, han escrito y publicado libros de planeación fiscal mediante los cuales promocionan, recomiendan y fomentan el aprovechamiento de ventajas fiscales, mediante la constitución y uso inteligente de sociedades cooperativas, sociedades en nombre colectivo o sociedades civiles, para implementar verdaderas maquinaciones que no solo hacen su impacto defraudatorio en el fisco federal, sino que además lesionan a la parte más débil de la población que son los trabajadores al privarlos acceder al reparto de utilidades”.

Podemos sostener que para el empresario le es mucho más perjudicial asumir un riesgo penal a un riesgo meramente económico; y es en este punto en donde la falta de ética de los pseudofiscalistas deviene, entre otras conductas, en no advertir de dicho riesgo al particular.

En este mismo sentido, el directivo externo 2 expresa lo siguiente:

Que estén fuera del marco legal, que simulen algo a realizar que este indebido, que estén haciendo mal aplicación de dicha estrategia fiscal. (Entrevista con directivo externo 2).

Por lo que respecta al directivo externo 3 señala que:

Pues, el riesgo es la interpretación de la autoridad, la interpretación que estas utilizando la autoridad la puede estar viendo de una forma y tu de otra, en que viene a repercutir esto? En que posteriormente lo que ahorrate o lo que estas pagando consiente de acuerdo a la planeación te lo tumban y vienen los gastos correspondientes a juicios, administrativos y muchas veces garantizar en garantías que tienes que dar, si no repercuten en multas y porque no hasta en cárcel, en caso de una mala situación de esa cuestión, entonces es importante que para tomar una decisión durante una estrategia fiscal tienes que estar consiente primero que tienes que pagar algo y segundo el riesgo que estas llevando, como asesor que le quieres dar a la empresa, hay que decirle, muchas veces se vende la estrategia y no le decimos la parte oscura y ahí viene el problema después. (Entrevista con directivo externo 3).

De acuerdo a lo anterior, la interpretación jurídica que las autoridades fiscales aplican durante el desarrollo de sus facultades de comprobación puede no coincidir con la del contribuyente. Ante esto, Antúnez (2010, p.5), define a la interpretación jurídica como el trabajo que toda persona (el interprete) debe realizar para aclarar, explicar, descubrir, y sobre todo, atribuir el sentido o significado de un determinado texto normativo, encontrar sus alcances o consecuencias jurídicas, poder exponer, traducir, revelar, reformular y/o aplicar el resultado de su interpretación, con el afán de convencer a sí mismo y a terceros. Para lograr dicho propósito, el intérprete debe basarse en uno o varios métodos de interpretación y utilizar la(s) técnica(s) existentes y aplicables al caso de que se trate y resolver los problemas semánticos que pueden surgir en su momento.

En este sentido, Díaz (2004, p.31), señala que la interpretación se le denomina también hermenéutica, y esta es la ciencia que se encarga de desentrañar el lenguaje, es decir, de interpretarlo y adquiere el calificativo de jurídica, cuando se refiere a textos legales y algunas de las reglas elementales de la hermenéutica jurídica son: lo que le funciona a uno, no le sirve a todos, cada quien interpreta como quiere y puede, todos somos interpretes de las normas, lo fiscal deviene de lo jurídico y esta materia está llena de ficciones que únicamente existen para el mundo jurídico.

Al respecto, Antúnez (2010, p.78) coincide con el directivo externo 3, al precisar que al empresario debe advertírsele sobre los riesgos de un eventual juicio y dependerá en todo de la capacidad del fiscalista; capacidad que debe resumirse:

- a). En su conocimiento del Derecho y del Derecho Positivo
- b). En la atinada y adecuada interpretación de la ley
- c). En la habilidad para desarrollar la retórica y la dialéctica escrita
- d). En la propia solidez de la estrategia y
- e). En los argumentos jurídicos

Bajo esta perspectiva, señala el mismo autor que el empresario estará ya en condiciones de emitir un juicio razonable sobre las reales posibilidades de ganar el litigio, uno de los principios de la estrategia fiscal es que ésta y la defensa fiscal van de la mano.

Es importante precisar que al empresario debe advertírsele que el riesgo que corre es de naturaleza económica y que el peor de los escenarios deviene en pagar tanto los impuestos fincados en la resolución de la autoridad fiscal como las multas y demás accesorios correspondientes. Es por ello, que el contribuyente deberá con cautela y reservas elegir a su fiscalista, lo que sí es totalmente inconcebible es que el empresario se deje engañar por los pseudofiscalistas y que lo podrían llevar a pagar con un castigo corporal.

El directivo externo 4 manifiesta lo siguiente respecto a los riesgos que asumen las medianas empresas comerciales sinaloenses al implementar estrategias fiscales:

Los riesgos van muy ligados en la medida de la dificultad que establezcan los mismos gobiernos para hacer esta tributación, porque pareciera que quisieran que te equivocaras al momento de tus declaraciones para entonces poderte generar una multa o una acción en contra de la misma empresa o persona, creemos que la empresa siempre lo ha sabido que tiene un compromiso social muy importante y pareciera que el único que no se da cuenta que los principales generadores de empleo y riqueza han sido históricamente las mipymes, también creemos que al momento de establecer los reglamentos, las normas y la forma de tributar por nuestros gobiernos han sido desde un escritorio muy alejado a lo que se da en la realidad y creemos que falta mucho por hacer y que ellos disminuyan los riesgos, no uno que está inquieto al momento de tener que hacer una declaración para ver si vamos a cumplir o no con todo lo que ellos piden, creo que aquí la obligación del gobierno debería de ser facilitar a las empresas y a los ciudadanos para que puedan cumplir porque la mayoría de los ciudadanos y las empresas somos gente de bien y somos gente que queremos el desarrollo en nuestra entidad y nuestro país para que ese desarrollo nos impacte también positivamente a todos nosotros. (Entrevista con directivo externo 4).

El directivo externo 4 resalta la importancia que tiene certidumbre jurídica al aplicar las disposiciones fiscales vigentes y que los legisladores elaboren leyes más sencillas que faciliten su cumplimiento, esto por el bien de la sociedad.

Finalmente con lo expuesto en este punto, se responde a la interrogante número 5, planteada en el Capítulo 1, ¿Cuáles son los principales obstáculos y riesgos identificados para la

implementación de las estrategias fiscales?, del mismo modo se alcanzó completamente el objetivo específico número 3, el cual señala lo siguiente: Especificar los obstáculos y riesgos que la mediana empresa comercial sinaloense enfrenta al implementar estrategias fiscales.

4.5. Beneficios obtenidos por las medianas empresas comerciales sinaloenses como resultado de la implementación de estrategias fiscales

Con la implementación de estrategias fiscales las medianas empresas comerciales sinaloenses obtienen beneficios que estos han sido aplicados para el desarrollo de las mismas, en este sentido el directivo 1 de GM señala lo siguiente al respecto:

Desde luego los beneficios es el menor pago de contribuciones al utilizar las oportunidades o estrategias implementadas que están apegadas a los marcos de la ley. Estos beneficios es tener mayor liquidez en el grupo y aprovechar los pronto pagos a proveedores, como son los descuentos. (Entrevista con directivo de GM 1).

Mientras que el directivo 2 de la empresa manifiesta que:

Se tiene un despacho externo quien nos da la asesoría de dictaminar los estados financieros para avalar y garantizar que todo lo declarado al SAT sea correcto. El beneficio que el grupo morsa ha obtenido al implementar estrategias fiscales es que es una empresa sana fiscalmente, representa credibilidad, todo está transparentado, los impuestos son pagados en tiempo y forma. Al utilizar estrategias fiscales, el grupo permite tener cierta liquidez y capacidad de pago ante terceros. (Entrevista con directivo de GM 2).

Tanto el directivo 1 como el directivo 2 de GM, coinciden en la confianza y la certidumbre que representa para el grupo en la utilización de estrategias fiscales, esta seguridad es precisamente por ser dictaminado para efectos fiscales por un despacho externo. El directivo 1 expresa que los beneficios obtenidos por el parte del grupo es la disminución del pago de contribuciones porque al utilizar las oportunidades que se encuentran dentro de la ley les representa una mayor liquidez. El directivo 2 señala que los beneficios que ha obtenido el grupo al implementar estrategias fiscales es el hecho de ser una empresa fiscalmente sana y que todo está transparentado y sobre todo que los impuestos son pagados en forma oportuna.

En este sentido el directivo 1 y 2 del grupo coinciden con Moran Mendoza (2008, p.20) al señalar que las condiciones para llevar a cabo una exitosa planeación fiscal está sujeta a diversas condiciones, entre las que se encuentran las siguientes:

1.- Marco jurídico vigente.

Para planear las operaciones de un ente económico se debe estudiar la legislación vigente.

2.- Control interno.

La planeación fiscal deberá descansar en un control interno adecuado de las operaciones de la empresa.

3.- Estados financieros reales.

Para que la planeación fiscal sea objetiva, deberá basarse en los registros contables de la empresa, los cuales invariablemente reflejaran la situación de la empresa con veracidad, confiabilidad y oportunidad.

4.- Organización.

El personal de la empresa involucrado debe estar consciente de que para la planeación tenga éxito, contara con el compromiso de una implantación y seguimiento adecuado, así como el mantenimiento oportuno de la planeación.

Por lo que respecta al directivo externo 1 señala:

Lo que estamos viendo es que las empresas sinaloenses que están creciendo son las que están aplicando estrategias fiscales, las empresas medianas para arriba si no aplican las estrategias fiscales pues son afectadas por la competencia, hay beneficios en el crecimiento, en el capitalizar esos recursos, en no retirar, si la empresa se ahorra en el pago de impuestos, bueno, lo que algunos están haciendo es capitalizar ese dinero que a final de cuentas lo que está generando es crear más empleos, entonces es una obligación del empresario beneficio concreto el crecimiento que algunas empresas sinaloenses han tenido incluso algunas han incursionado fuera de aquí del estado y algunas fuera del país, ¿Cuáles son esas? las que están aplicando estrategias fiscales” (Entrevista con directivo externo 1).

En este sentido, el directivo externo 2 manifiesta que:

Primeramente el pagar los impuestos de una forma correcta han tenido mayor liquidez, el cual se ve reflejado en la adquisición de inventarios, activos fijos o para hacer pagos por anticipado, aprovechar descuentos o redimir algún otro pasivo. (Entrevista con directivo externo 2).

El directivo externo 1 señala que las medianas empresas al no aplicar las estrategias fiscales son afectadas por la competencia y que además el hecho de capitalizar los recursos al no retirar utilidades es producto de los beneficios y parte de las estrategias fiscales que conllevan la creación de empleos. Cabe destacar que empresas sinaloenses están incursionando a nivel nacional e internacional.

Orozco (2010, pp.1-2) , coincide con el directivo externo 1, al señalar que la empresa o negocio corre el riesgo de quedar fuera del mercado si no se toman las decisiones oportunas, por ello, la dirección así como la administración deben estar al pendiente tanto de los sucesos internos, como de los externos los cuales afectan directa o indirectamente a la economía de la empresas, es un hecho que no podemos mantenernos estáticos ante la turbulencia económica que se manifiesta mediante una crisis; una recesión económica; ante la participación de empresas transnacionales en el mercado; el libre comercio y la producción en serie.

En este sentido el directivo externo 2, señala que el pago oportuno de los impuestos al implementar estrategias fiscales, las empresas obtienen mayor liquidez que les permiten la adquisición de activos fijos, mercancías, así como el aprovechamiento de descuentos por pronto pago a los proveedores. El empleo de alternativas optimiza recursos económicos, puesto que la

premisa debe ser un ahorro, ya sea por obtener los mismos recursos con un costo menor; tener acceso a recursos de calidad o conseguir mejor calidad con el mismo costo (Orozco, 2010, p.3).

Al respecto, el directivo externo 3 señala lo siguiente:

Es buscar el beneficio de tener dinero liquido para poder estar operando, muchas veces repercute en su flujo la situación de los impuestos, llega el momento del pago de impuestos y no tienen dinero para pagar, el beneficios es eso, tener más disponibilidad de efectivo para poder realizar sus compras, obtener más productos, pagar sus gastos que en un momento dado llega el pago de los impuestos y que hago, con una buena estrategia obtienes un ahorro para obtener más liquidez, poder invertir en mercancías y tener más ganancias, es lo que se busca en estas estrategias. (Entrevista con directivo externo 3).

Mientras que el directivo externo 4 manifiesta que:

Beneficios no creo que le pudiéramos llamar beneficios, creo que el beneficio lo vamos a obtener cuando el gobierno se dé cuenta de que para lo que lo tenemos ahí, para lo que le pagamos tanto empresas como ciudadanos es para que nos otorguen seguridad que efficienten el gasto de los recursos que generamos nosotros y se lo damos vía impuestos y vía otros canales y que se dé cuenta también de que debe de ser un facilitador para que se genere el desarrollo social, político y económico de cualquier entidad y de cualquier país. (Entrevista con directivo externo 4).

El directivo externo 2 coincide con el directivo externo 3 al manifestar que los logros obtenidos como resultado de la implementación de estrategias fiscales las empresas obtienen beneficios económicos, mismos que se ven reflejados en la liquidez para poder cubrir ciertos compromisos con proveedores, acreedores, así como la adquisición de inversiones. Por lo que respecta el directivo externo 4, señala que el beneficio para el empresario es que el mismo gobierno nos otorgue seguridad que efficientice el gasto de los recursos que las mismas empresas generan y sea un facilitador que genere desarrollo ante la sociedad y las disposiciones fiscales sean más claras.

En este sentido, el directivo externo 4 coincide con Stiglitz (2008, p.483), el cual manifiesta que un Sistema Tributario deberá mantener cinco propiedades para que este sea “bueno”, sin embargo es difícil que un gobierno cumpla con los siguientes principios que señala el autor:

- 1.- Eficiencia económica.- El sistema tributario no debe ser distorsionados; si es posible, debe utilizarse para aumentar la eficiencia económica, es decir, no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.*
- 2.- Sencillez administrativa.- El sistema tributario debe ser fácil y barato de administrar.*
- 3.- Flexibilidad.- Debe poder adaptarse fácilmente (en algunos casos automáticamente) a las circunstancias económicas.*
- 4.- Responsabilidad política.- Debe ser transparente, es decir, debe ser diseñado de tal suerte que cada persona pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.*

5.- Justicia.- El sistema tributario debe ser justo en su manera de tratar a las personas, es decir, tratar igual a los iguales y obligar a pagar más a los que pueden soportar mejor la carga tributaria.

Bajo esta perspectiva, Inzunza (2011, p.120), señala que un sistema tributario será equitativo cuando los impuestos pagados por las personas son en función de su capacidad contributiva o capacidad de pago, por lo tanto la capacidad contributiva se da en función de la riqueza de una persona, en términos de los ingresos que percibe o en su defecto en términos del consumo que realiza.

Finalmente con lo expuesto en este punto, se responde a la interrogante número 6, planteada en el Capítulo 1, ¿Qué resultados han obtenido las medianas empresas comerciales sinaloenses al implementar estrategias fiscales?, del mismo modo se alcanzó completamente el objetivo específico número 4, el cual señala lo siguiente: Identificar los beneficios obtenidos por la utilización de estrategias fiscales y señalar de que manera han sido aplicados para el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense.

4.6. Perspectivas y escenarios futuros de las medianas empresas comerciales sinaloenses que han implementado estrategias fiscales como herramientas para disminuir la carga tributaria

Por lo que respecta a las perspectivas y escenarios futuros de las medianas empresas comerciales sinaloenses que han utilizado estrategias fiscales, el directivo 1 de GM señala que:

A futuro no tenemos estrategias en mente a implementar, solo aquellas que la misma ley establece, de acuerdo a nuestro giro y concepto de negocios” (Entrevista con directivo de GM 1).

En este sentido, el directivo 2 de la empresa manifiesta lo siguiente:

Todo está basado y encaminado a la asesoría de los despachos externos que nos auditan aplicando sus recomendaciones y cuidando en todo momento que el cumplimiento de las obligaciones estén apegados a las leyes señaladas por la propia secretaría de hacienda. El futuro para implementar estrategias fiscales va a depender de que sea lo nuevo que apruebe el congreso de la unión en materia fiscal cada año y resulta incierto derivado por la turbulencia política que estará en discusión próximamente tanto con los diputados como por los senadores. Existen propuestas positivas para el próximo año por parte de algunos partidos, pero como el próximo año será electorero a nivel federal ahí veremos que sucede. (Entrevista con directivo de GM 2).

El directivo 1 y 2 de GM coinciden que los escenarios futuros para la implementación de estrategias fiscales es algo incierto, derivado a la situación política actual, ya que el gobierno federal en este año difícilmente enviara al congreso de la unión una política fiscal agresiva que afecte económicamente al particular. Son los despachos externos que asesoran fiscalmente a GM los encargados de implementar nuevas estrategias fiscales de acuerdo con las futuras disposiciones fiscales que emita la SHCP, así como los posibles cambios a las estrategias fiscales actualmente utilizadas por el grupo.

Es importante destacar que el proceso de la planeación fiscal, deberá de llevar a cabo los siguientes pasos que Moran Mendoza (2008, p.21) considera al respecto.

1.- Análisis

Estudio integral del contribuyente desde su entorno legal, fiscal y administrativo. Las diferentes opciones se evaluarán considerando el costo-beneficio, los posibles riesgos y si en determinado momento procede su implantación.

2.- Diseño de opciones

Al efectuar el diseño de estrategias siempre se cuida que exista una razón de negocio. Se evalúa la viabilidad de la operación que se pretende llevar a cabo, a través de diferentes puntos de vista y situaciones.

3.- Evaluación de riesgos

Consiste en la determinación de las contingencias que pudieran presentarse.

4.- Selección

En esta etapa se escoge la estrategia más conveniente.

5.- Implantación

El plan debe estar por escrito y contener la descripción detallada, la calendarización de actividades, señalando responsables de cada una de las etapas o actividades que se llevarán a cabo y de la supervisión de este.

6.- Mantenimiento de la planeación

Con el fin de mantener vigente la planeación y cada una de las estrategias, es necesario vigilar que no caduque este por cambios de la legislación fiscal o simplemente porque algunas están pendientes de cumplir su objetivo.

De acuerdo a lo anteriormente manifestado, el directivo externo 1 y 2 coinciden con Moran Mendoza, al considerar que la planeación fiscal en el proceso numero 6 referente al mantenimiento de la estrategia fiscal, ésta deberá mantenerse vigente y vigilar que no caduque por cambios en la legislación fiscal, en el caso de modificaciones a las leyes tributarias el experto fiscal en implementar estrategias deberá considerar tales acontecimientos y realizara los ajustes respectivos. Es evidente que estos cambios, derivado a lo anterior serán dados a conocer a los directivos de la empresa con el fin de implementar nuevas oportunidades fiscales que la misma legislación señale.

Mientras que el directivo externo 1 expresa que:

Creo que hay mucho futuro en esto y afortunadamente nuestra Universidad Autónoma de Sinaloa (UAS) a través de la Facultad de Contaduría y Administración (FCA) se está preocupando por formar cuadros de especialistas en esta materia que puedan asesorar a empresas en materia fiscal, hay mucho futuro, si nosotros nos vamos a otros Estados por ejemplo en el Distrito Federal, el Estado de México, Nuevo León, ahí realmente hay más conciencia de lo que es esto y los empresarios ya están asesorándose más ampliamente, aquí en nuestro estado yo siento que hay mucho futuro porque vienen grandes inversiones y ahí es

donde se va a requerir de la asesoría de profesionales de la materia fiscal, si nosotros como sinaloenses los que somos asesores de empresas no nos actualizamos y no ofrecemos las alternativas a las empresas sinaloense que están llegando que están creciendo van a venir otros a comernos el mandado, entonces.....Recomendación que la Universidad le ponga más atención a estos posgrados, que esto no quede aquí, que sale una nueva generación y sale otra y esto hay que fortalecerlo, yo le veo mucho futuro siempre y cuando esto sea de una manera profesional, así que adelante y hay que trabajar profesionalmente. (Entrevista con directivo externo 1).

Respecto a los escenarios futuros y perspectivas de las estrategias fiscales utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses, el directivo externo 2 señala:

Al no implementar estrategias fiscales de esta índole por los constantes cambios en las disposiciones tributarias. Por lo cual se vislumbra un panorama muy desalentador a seguir utilizándolas el erario público cada día esta mas a la vanguardia con herramientas tecnológicas para el cruce de información fiscal de cada una de nuestras empresas, un ejemplo de ello es la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), la facturación electrónica cada día va cerrando mas las puertas para el correcto cumplimiento de los pagos. (Entrevista con directivo externo 2).

Por lo que respecta al directivo externo 1, manifiesta que existe un futuro muy alentador para el profesionista asesor en materia fiscal en Sinaloa, señala que en los últimos años ha aumentado el número de empresas que solicitan estos servicios y que es la propia Facultad de Contaduría y Administración (FCA) de la Universidad Autónoma de Sinaloa (UAS) que asume el compromiso al implementar nuevos cuadros de profesionistas en el área fiscal a través de posgrados, tales como especialidades, maestrías y doctorados.

En el caso del directivo externo 2 no coincide con el directivo externo 1, al señalar que derivado a los constantes cambios en las disposiciones tributarias se vislumbra un panorama desalentador el cual, las autoridades fiscales actualmente están utilizando nuevas herramientas tecnológicas para efectos del cruce de información, tal es el caso de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT)⁷⁵, así como los Comprobantes Fiscales Digitales (CFD)⁷⁶, o facturación electrónica.

En este mismo sentido el directivo externo 3 manifiesta que:

En el futuro, el constante cambio de leyes puedes implementar una estrategia en el año actual y para el año siguiente ya cambio son situaciones que van por año, la mayoría de las veces, últimamente se han estado retardando un poquito algunos cambios, pero cambios de sexenio que vengan, situaciones políticas que vienen hacia adelante van cambiando y es una constante que cada vez tienes que estar haciendo cambios en cualquier impuesto, seguro social, Infonavit. Existe incertidumbre. (Entrevista con directivo externo 3).

⁷⁵ La Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), es una declaración mensual que tanto personas físicas como morales deben de presentar por internet al SAT en el cual manifiestan todas las erogaciones realizadas afectas al IVA. Esto, con la finalidad por parte del SAT de efectuar cruces de información e iniciar sus facultades de comprobación.

⁷⁶ La expedición de Comprobantes Fiscales Digitales (CFD), es obligación a partir del 2011, sin embargo el SAT emitió, mediante Resolución Miscelánea Fiscal 2011 (RMF) reglas que de manera gradual lo hacen obligatorio.

Mientras que el directivo externo 4 expresa lo siguiente:

Aquí volvemos a lo que es la distracción de la vocación de la empresa, es únicamente cumplir con un requisito y es lamentable que lo tenga que decir en estos términos, el futuro de las empresas sinaloenses es únicamente cumplir con la autoridad, cosa que debería de ser más sencilla y así creemos que le abonarían también el mismo gobierno a que se sumaran muchos comerciantes y empresarios que están insertos hoy por hoy, en la economía informal al momento de hacerlo más atractivo, más fácil de tributar creemos que se beneficiaría tanto gobierno como las mismas empresas, porque estoy seguro que el que está en la economía informal en su gran mayoría, quisiera estar dentro de la economía formal y poderle exigirle también al gobierno de esos servicios de regreso únicamente, porque los recursos los generamos los ciudadanos y las empresas. El gobierno lo único que debería de hacer es administrar y regresarnos esos recursos en bienes, servicios e infraestructura para el mismo desarrollo de nuestra comunidad. (Entrevista con directivo externo 4).

El directivo externo 3, señala que las constantes modificaciones a las disposiciones fiscales crean incertidumbre en su aplicación y que sexenio tras sexenio del gobierno federal modifican las reglas fiscales, es por eso que las estrategias fiscales tienen muy poca vigencia derivado a los constantes cambios en materia fiscal, así como en seguridad social. Al respecto, este directivo coincide con Moran Mendoza (2008), al considerar que durante el proceso del mantenimiento de la planeación fiscal la persona encargada de su implementación deberá considerar las modificaciones que año con año aprueba el Poder Legislativo Federal.

Bajo esta misma perspectiva, el directivo externo 4, manifiesta que los escenarios futuros de las empresas sinaloenses, es cumplir con el fisco, cosa que debería de ser más sencilla e incorporar a los de la economía informal a la economía formal para poder así exigirle al gobierno los servicios que la misma sociedad reclama. Además señala, que el gobierno lo único que debería hacer es administrar los recursos obtenidos de la sociedad y regresarlos en bienes, servicios, así como infraestructura para el desarrollo de la comunidad.

Coincide el directivo externo 4 con el directivo externo 3, al considerar que las leyes fiscales crean incertidumbre y que además no son sencillas para su aplicación, sobre todo por los constantes cambios del STM.

Finalmente con lo expuesto en este punto, se responden a las interrogantes planteadas en el Capítulo 1, así como el objetivo general y específicos que sustentan la presente investigación que fueron contrastados con la realidad a través de un estudio de caso que permitió afirmar la hipótesis original planteada. Cabe destacar que esta aportación a la investigación generara la inquietud de continuar a mayor profundidad a futuros investigadores interesados en el tema.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Introducción

En este apartado son presentadas las conclusiones y recomendaciones a las que se arribó en la presente investigación. Inicia con algunas consideraciones relacionadas con el contexto general de las organizaciones y estrategias fiscales, partiendo con la globalización e indicadores macroeconómicos desde una perspectiva a nivel internacional hasta llegar a la local. Aspectos importantes como la política fiscal en los diferentes niveles y el entorno de las organizaciones sinaloenses, analizando sus estrategias fiscales, así como sus perspectivas y alternativas de solución a problemas planteados. Posteriormente, la formulación del problema de investigación, la delimitación y objetivos, así como la hipótesis planteada originalmente.

Enseguida son analizadas las diversas teorías utilizadas en la presente investigación con sus respectivas conclusiones y recomendaciones partiendo de teorías que dan sustento y soportan a las variables. En este sentido también son vertidas las conclusiones relativas a la metodología que fue utilizada para llevar a cabo el presente estudio, ya que es primordial para cumplir con el rigor metodológico necesario, así como los instrumentos utilizados.

Posteriormente, son abordados los resultados obtenidos en la presente investigación con conclusiones interesantes, así como recomendaciones y reflexiones en la utilización de estrategias fiscales que la empresa sujeto de esta investigación aportó y que además los resultados obtenidos fueron contrastados con las teorías que sustentan el estudio. Cabe destacar que las recomendaciones manifestadas por parte de directivos de la empresa y directivos externos en este punto coinciden en su mayoría.

Las conclusiones relacionadas con las respuestas a las interrogantes planteadas, como son las estrategias fiscales utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses, sus problemas e implicaciones en su implementación se presentan en las conclusiones referidas a los factores que han dificultado la utilización de estrategias y la resistencia al cambio por una nueva cultura fiscal que en los últimos años las organizaciones sinaloenses han considerado como una ventaja competitiva en su implementación.

Bajo esta perspectiva, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de las estrategias fiscales utilizadas por grupo MORSA cuyo objetivo esencial es la disminución de la carga tributaria, laboral y de seguridad social que le ha permitido ser una empresa líder en el ramo, además, ha demostrado con hechos superar crisis económicas, competencia internacional y la economía informal. El aspecto del lado humano con el personal, el hecho de ser una empresa socialmente responsable y preocupada por la parte de la superación del recurso humano la caracteriza y es reconocida a nivel nacional como una empresa comprometida por la cultura y el cambio organizacional.

Finalmente, son llevadas a cabo una serie de recomendaciones y sugerencias de política fiscal, así como de la utilización de estrategias fiscales a grupo MORSA. También sugerencias sobre nuevos estudios destinados a investigar otras líneas del problema o para probar nuevas hipótesis que son sugeridas y originadas de los resultados planteados en la presente investigación.

5.1. Conclusiones

5.1.1. Contexto de las organizaciones

Los constantes acontecimientos a nivel internacional han influido en la toma de decisiones en las organizaciones y su permanencia en el contexto cada día más difícil y en un mercado competitivo. Ante estos acontecimientos, las organizaciones recurren a la implementación de nuevas estrategias financieras y fiscales, derivado a las nuevas políticas fiscales que el Estado impone a los particulares.

Bajo esta perspectiva, Rodríguez Peñuelas (2004), señala que en México, las empresas han sido severamente impactadas por el fenómeno de la globalización en las organizaciones trayendo todo esto serios problemas para poder permanecer en los mercados y, en el peor de los casos, el cierre masivo de negocios que no lograron resistir, corresponder o adaptarse a toda esta serie de cambios y, movimientos que se han dado en el entorno que los rodea (p.25).

Los sucesos descritos anteriormente, entre otros, han obligado a las medianas empresas comerciales sinaloenses a buscar nuevas formas de enfrentar este fenómeno, por lo que han decidido entrar en un proceso de utilizar nuevas herramientas administrativas, así como estrategias fiscales, viéndolo como una respuesta a las exigencias que plantea el entorno. Este proceso de implementación no es nada fácil, por la falta de cultura fiscal del empresario sinaloense. El empresario es conservador y en ocasiones no arriesga la implementación de ciertas figuras jurídicas que le permitan disminuir la carga tributaria dentro del marco legal, ante esto deberá crear condiciones propicias para poder mantenerse en el mercado y tener posibilidades reales de desarrollo. Por ello, *el objetivo general de la presente investigación* se enfocó a conocer mediante un estudio de caso, cómo ha sido el proceso de la implementación de nuevas figuras jurídicas y fiscales como estrategia en grupo MORSA, además sus antecedentes históricos, la transición a la modernización y sobre todo la cultura y clima organizacional del grupo. *Interesó conocer particularmente, las estrategias fiscales implementadas, los problemas derivados de la nueva cultura, los requisitos para su implementación, sus beneficios y riesgos asumidos y sobre todo el comportamiento del personal ante la modernización de la empresa*, con la intención de conocer cómo llegaron a convertirse en una organización que reúne las características y expectativas de una mediana empresa comercial sinaloense líder en el ramo.

Es pertinente mencionar, que tomando en consideración las limitaciones de tiempo y recursos para llevar a cabo una investigación en una muestra más amplia de las medianas empresas comerciales sinaloenses, se decidió estudiar el proceso de implementación de estrategia fiscales en grupo MORSA: un estudio de caso, debido al reconocimiento de empresa líder y moderna en su ramo, que tiene a nivel regional y nacional por el sector donde participa, por las enseñanzas que indudablemente dejará y porque de esta manera se enriquece el conocimiento de los Estudios Fiscales en México. La interrogante central que orientó nuestros esfuerzos y que se responde con la presente investigación es *¿Cuáles son las estrategias fiscales que han utilizado las medianas empresas comerciales sinaloenses como factor de desarrollo para disminuir su carga tributaria, sus beneficios, obstáculos para su acceso, así como los riesgos y las implicaciones para su aplicación?*

5.1.2. Elementos teóricos y conceptuales de la investigación

Las diversas teorías utilizadas en la presente investigación permiten una mayor claridad respecto a las estrategias fiscales implementadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses, para ello fueron analizadas diversas teorías, tales como la teoría de las organizaciones que Contreras (2007), señala, que estas se encuentran integradas por recursos humanos y no humanos (físicos, materiales, financieros, etc.) y la vida de las personas depende de las organizaciones y las organizaciones dependen del trabajo de las personas. Algunas organizaciones tienen como propósito el lucro y otras no. Además, el mismo autor afirma que la teoría de las organizaciones es el campo del conocimiento humano que se ocupa del estudio de las organizaciones en general y que la sociedad se integra por organizaciones, que para permanecer en el entorno se requiere de la producción o prestación de un servicio debida y sistemáticamente planeado, organizado, dirigido y controlado.

En este sentido, Daft (2005, p.24) coincide con Contreras al afirmar que la teoría de la organización no es una colección de datos; es una forma de pensar acerca de las organizaciones con más precisión y profundidad de lo que se podría hacer de otra manera. La forma de ver y pensar sobre las organizaciones se basa en patrones y regularidades en el diseño y en el comportamiento organizacional. Los académicos de las organizaciones buscan estas regularidades, las definen, las miden y las ponen a disposición del resto de nosotros, cabe destacar que el diseño de la organización y las prácticas de los administradores varían con el tiempo en respuesta a los cambios de una más grande sociedad.

Por lo que respecta al desarrollo organizacional, es una estrategia educacional compleja que va dirigida a toda la organización y administrada desde la alta gerencia y que sus objetivos son los de aumentar la efectividad y el bienestar de los miembros de la organización, además, estas intervenciones se dan en los procesos de la organización usando básicamente el conocimiento de las ciencias del comportamiento.

Las organizaciones están obligadas al cumplimiento de obligaciones fiscales que las mismas disposiciones fiscales así lo establecen. En este sentido el Estado tiene que hacerse de recursos suficientes para la realización de diversas actividades para cumplir sus finalidades y que estas van encaminadas a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales. En este sentido, De La Garza, citado por Sánchez Gómez (2009, p.5), señala que la actividad financiera del Estado cuenta con tres momentos fundamentales, que son:

- a). El de obtención de ingresos, los cuales pueden influir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos o la contratación de empréstitos y la emisión de bonos;
- b). La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y
- c). La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y diversas actividades que el Estado realiza.

En conclusión, podemos señalar y coincidir con Sánchez Gómez (2009, p.6), al mencionar que la actividad financiera del Estado, cuenta con cuatro aspectos que son fundamentales en su conformación y de los cuales se nutre para lograr sus objetivos y alcanzar su finalidad, ellos son:

I. El económico,

II. El político,

III. El jurídico y

IV. El sociológico.

La política fiscal que actualmente el Gobierno Federal lleva acabo comprende el uso deliberado de impuestos, gasto público y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica. Las decisiones de política fiscal resultan costosas para el Estado y para los particulares. El Estado tiene que generar un aparato que recaude contribuciones, además que supervise el cumplimiento de los contribuyentes y realice cualquier actividad relacionada con la administración y cobro de impuestos, incluidos los litigios

Algunos de los objetivos de la política fiscal y el principal es la captación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción del gasto público, que este se cubra en la mayor medida posible con recursos fiscales es el ideal, pues no podemos negar que cuando las necesidades superan a los ingresos debe recurrirse al crédito sea interno o externo, esta ultima forma de financiamiento del gasto público debe aceptarse con ciertas reservas, pues no puede desconocerse que el peso derivado del crédito vale 100 menos los intereses, además, una sana política económica es cuando el gasto publico descansa en los recursos tributarios y en pequeña proporción en el recurso crediticio. Si el Estado recurre en gran medida al crédito interno ello puede afectar al sector privado, pues la banca le restringirá a este sector créditos por falta de moneda que prestarle y como consecuencia, el sector privado disminuirá sus inversiones con perjuicio de la tributación (Margain Manautou, 2004, p.14).

Una forma de coadyuvar a la generación de la liquidez es con la reducción de costos siendo uno de estos los impuestos que se deben pagar a la Hacienda Pública por ser un factor fundamental que incide en la competitividad de las empresas. Por ello es esencial construir las vías necesarias para transitar por la dirección adecuada por medio del uso de estrategias que permitan minimizar el pago de las cargas fiscales en aras de unas mejores finanzas en las empresas sinaloenses.

Por lo que respecta a las teorías de los impuestos, son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son los siguientes:

1. El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (*Teoría de la equivalencia*).
2. El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. (*Teoría del seguro*).
3. El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

4. El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. *El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.*
5. El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

Las teorías de las estrategias fiscales son solo conceptos y definiciones, así como otros términos utilizados por diversos estrategas o expertos fiscalistas tanto nacionales como extranjeros, en el caso de España lo consideran como economías de opción. Aquí en México algunos fiscalistas la estrategia fiscal la equiparan como planeación fiscal.

En el caso del contralor general y representante legal de GM lo considera y resume solo con una palabra, denominada “oportunidad”, término que de acuerdo con los asesores fiscales externos, asumió el grupo, derivado a que las autoridades fiscales el término “estrategia fiscal” o “planeación fiscal” es equiparable a evasión fiscal y en un momento dado hasta el delito de defraudación fiscal. Motivo por el cual no utilizan dichos términos.

En los últimos años las organizaciones sinaloenses han asumido un papel conservador en tratándose del cumplimiento de las obligaciones fiscales, esto derivado al gran numero de compromisos a cumplir ante las autoridades hacendarias. Ante esta situación, han realizado diversas planeaciones fiscales para contrarrestar dicha situación.

Reyes Mora, Reyes Corona y Esquerra Lupio (2008, p.9), manifiestan que la planeación fiscal es esencial para el funcionamiento de cualquier grupo social, atreves de ella se prevén las contingencias y cambios que puedan separar en un futuro. Dentro de la planeación fiscal sería prever los hechos jurídicos tributarios que establezcan mayores cargas a los contribuyentes, optando por aquellas que no sean tan complicadas, o bien por aquellas que establezcan un régimen más adecuado a las posibilidades del contribuyente, para que sea un contribuyente quien cumpla mejor con todas las obligaciones establecidas en las leyes aprobadas por el legislador tributario, estar preparados para que también se pueda realizar cualquier cambio en el cumplimiento, dentro del régimen adoptado para cuando se tengan reformas o adecuaciones a las mismas leyes tributarias y seguir cumpliendo dentro de las normas jurídicas establecidas en estas últimas.

Los mismos autores, señalan que las ventajas de la planeación fiscal son actividades con orden y propósito, cambios futuros, así como proporcionar una base para el control. Cualquier cambio se puede realizar por lo que la planeación no puede ser rígida, sino flexible, modificable en su oportunidad. Por otro lado, las desventajas de la planeación fiscal manifiestan que son barreras psicológicas, costo elevado, limite por la formación y hechos futuros. La oposición a realizar la planeación fiscal por parte de algunos profesionales que no han practicado la misma y que, en su caso, desconocen la realidad jurídica de la planeación fiscal, confundiendo esta con lo que se dice de la evasión y la elusión fiscal.

En este contexto Sánchez Vega (2009, p.57) señala que la aplicación de una estrategia fiscal, tendrá por objeto la optimización de la carga tributaria, siempre dentro del más absoluto respeto a los preceptos legales relativos, a efecto de prever los resultados financieros y fiscales, sin ubicarse en los supuestos delictivos. Este autor señala además que dentro de la finalidad de la estrategia fiscal, su utilización debe realizarse dentro del marco legal, su implementación tiene

como finalidad el desarrollo y permanencia de las entidades económicas mediante un plan de negocios, para obtener, entre otros, los siguientes beneficios:

- Aprovechar los estímulos fiscales.
- Aplicar lo permitido por las leyes.
- Diferir el pago de las contribuciones.
- Disminuir la carga fiscal.
- Programar los resultados.
- Evitar sanciones fiscales.
- Propiciar el crecimiento, fortalecimiento y permanencia en el mercado.
- Disminuir los efectos negativos de la competencia desleal.
- Fomentar la creatividad de los directivos en cuanto al diseño de la empresa que desean tener, establecer retos mayores y la forma de alcanzarlos, siempre dentro del marco legal.
- Tener una empresa fiscalmente sana.

Las organizaciones sinaloenses para llevar a cabo cualquier estrategia fiscal deberán de aplicar ciertas figuras tanto jurídicas como fiscales y es evidente el estudio de normas jurídicas que dan sustento, certidumbre y legalidad en la aplicación de la misma.

En este sentido, Antúnez (2010, p.3), señala que prácticamente en todos los ámbitos de la vida, los hechos que en ella ocurren, son interpretados por la mente humana. Es pues la mente quien ejecuta la tarea interpretativa sobre los sucesos que todo ser humano experimenta. Así sucede en la religión, la medicina, el arte, así también como en el lenguaje y sus palabras y el derecho como ciencia inexacta y evolutiva, no es la excepción, toda vez que en el mismo no existen verdades absolutas.

Bajo esta perspectiva, la norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura, o no tiene el alcance que se la quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor. Como regla general, puede decirse que si una norma tiene una finalidad determinada, su interpretación no puede ser contraria a ella, salvo por equivocación (Margain Manautou, 2008, p.151).

En estas condiciones es indiscutible, que las leyes fiscales, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística, de técnica jurídica o de normas tributarias que tiene un vocabulario muy distinto al espíritu del constituyente, pues ello dificulta mas su conocimiento y entendimiento y por lo tanto es rigurosa la interpretación jurídica para alcanzar su verdadero significado y alcances, cabe destacar que en ocasiones hay contradicciones entre las normas jurídicas que integran los elementos de la obligación tributaria, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por los cambios en las condiciones políticas, económicas y sociales que se registran en un lugar determinado, y que por ello no siempre es fácil cumplirlas en todos los casos y supuestos a que se refieren tanto en cuanto a cargas como a exenciones, y cuando no se le da su correcta interpretación la autoridad fiscal puede caer en la injusticia, arbitrariedad, descuido o negligencia, y los particulares quedan orillados a no cumplir correctamente con su obligación tributaria o a evadirla en perjuicio de los intereses del fisco, pues por todos esos inconvenientes y riesgos la interpretación en cuestión debe dársele su correcto objeto y sentido.

El STM en los últimos años ha sufrido cambios importantes en su estructura, así como en la cultura de la sociedad, ya que es la misma sociedad, la que realmente se encuentra afectada y de una manera u otra el Gobierno Federal implementara medidas para poder llevar a cabo la estabilidad de la sociedad, que reclama justicia por un infinidad de necesidades y exigencias a las que tienen derecho. Para lograr esto sabemos que no es nada fácil ya que esto depende del presupuesto que está asignado a tal entidad federativa y la gran diversidad de pensamientos dispersos de los propios diputados que nos representan en el congreso de la unión.

Bajo esta perspectiva, el STM, es un conjunto de regímenes bastante complejo, por la gran diversidad de leyes fiscales existentes. Las cuales tienen su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Dichas leyes cada día son más complejas lo que conlleva a la diversidad de criterios de interpretación reflejando con ello su ambigüedad y contradicciones. Siendo en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM donde se establece la obligación de todos los mexicanos a contribuir en el gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que las leyes específicas dispongan.

En este sentido, el STM, ha sufrido cambios importantes en su estructura, pero insuficientes ya que solo son enmendaduras, que corrigen algo pero descomponen varias. Es muy conveniente que llegue la reforma fiscal integral, que permita la proporcionalidad y equidad. Para que el país esté en condiciones de estabilizar su sistema tributario mexicano, que no sea tan complejo y sus altas cargas impositivas disminuyan, ya que con ello propicia la evasión fiscal y frena el desarrollo económico del país.

El Estado, necesita recursos para realizar sus funciones, y la solución de los diferentes momentos o periodos que ha pasado como la colonización, la conquista, la revolución y la modernidad, en todas ellas se han establecido impuestos para adquirir fondos para sufragar las finanzas públicas y la estabilidad económica.

Por lo que respecta a las leyes fiscales, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística, de técnica jurídica o de normas tributarias que tiene un vocabulario muy distinto al espíritu del constituyente, pues ello dificulta mas su conocimiento y entendimiento, y por lo tanto es rigurosa la interpretación jurídica para alcanzar su verdadero significado y alcances.

Bajo esta perspectiva, es importante destacar que en ocasiones hay contradicciones entre las normas jurídicas que integran los elementos de la obligación tributaria, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por los cambios en las condiciones políticas, económicas y sociales que se registran en un lugar determinado, y que por ello no siempre es fácil cumplirlas en todos los casos y supuestos a que se refieren tanto en cuanto a cargas como a exenciones, y cuando no se le da su correcta interpretación la autoridad fiscal puede caer en la injusticia, arbitrariedad, descuido o negligencia, y los particulares quedan orillados a no cumplir correctamente con su obligación tributaria o a evadirla en perjuicio de los intereses del fisco, pues por todos esos inconvenientes y riesgos la interpretación en cuestión debe dársele su correcto objeto y sentido.

5.1.3. Pertinencia metodológica aplicada

En cuanto a la metodología aplicada en el estudio de grupo MORSA y de sus actores organizacionales, se adoptaron, combinaron y aplicaron métodos y técnicas de investigación que permitieron conocer mediante dichos instrumentos las condiciones de infraestructura física, el comportamiento humano, sus prácticas cotidianas y de sí mismos, sus formas de pensar y sus vivencias.

La aplicación de la metodología a utilizar en un trabajo de investigación, es una decisión muy importante que el investigador deberá valorar para obtener la información necesaria que le permita lograr dar contestación a sus interrogantes. En este sentido la metodología cualitativa a utilizar en la presente investigación es en primer lugar *la revisión de la literatura*, posteriormente *el regreso frecuente de etapas* y por último *la selección de escenarios y entrada al campo*.

Se consideró pertinente utilizar el estudio de caso por pensar que era la mejor forma de abordar, para conocer a fondo la problemática, utilizando como instrumentos de investigación de corte cualitativo, la observación, notas de campo, análisis documental, análisis fotográfico, análisis de video y entrevistas, además se consideró muy pertinente complementar la información con la aplicación de un cuestionario, que es una herramienta de corte cuantitativo.

Los principales problemas que son presentadas al iniciar una investigación es precisamente determinar que metodología emplear, cabe destacar que tanto la metodología cuantitativa como la cualitativa ofrecen información muy valiosa para el investigador. La diferencia, en este sentido es el contenido de la información y la manera en que se pretende utilizar para encontrar la realidad del objeto de estudio.

La metodología a emplear en esta investigación es la cualitativa, el cual se caracteriza por la utilización de un diseño flexible para enfrentar la realidad y las poblaciones objeto de estudio en cualquiera de sus alternativas, por lo que trata de integrar conceptos de diversos esquemas de orientación de la investigación social.

Para el estudio de las medianas empresas comerciales sinaloenses es importante enfrentar la realidad y contrastar con los teóricos en la utilización de las diversas estrategias fiscales que actualmente están utilizando para minimizar su carga tributaria y además descubrir las herramientas indispensables que dentro del marco tributario mexicano aplican.

En esta investigación se intentó combinar el análisis de documentos internos, fotográfico, de video, la observación y registro de notas de campo, el análisis de las entrevistas aplicadas a directivos, empleados, directivos externos y profesionistas que tienen relación estrecha con el tema de investigación, tratando de lograr desde lo analizado, lo observado y desde la perspectiva de los entrevistados, es decir, desde sus capacidades, intereses, roles, posiciones, puestos y niveles, nos dieran a conocer sus opiniones en relación a la política fiscal, así como las estrategias fiscales implementadas por las organizaciones sinaloenses que les han permitido obtener beneficios interesantes.

Sin embargo para conocer, entender y aprender mejor las estrategias fiscales, sus características, la problemática o factores que han dificultado su implementación, los beneficios obtenidos y los

riegos asumidos, se requiere un estudio donde participe un mayor número de organizaciones sinaloenses que utilizan estrategias fiscales.

En el transcurso del proceso de la presente investigación, se detectaron serias dificultades para obtener información que ilustrara, a través de formas, esquemas y mecanismos prácticos, de cómo hacer acopio de los datos obtenidos, cómo clasificar la información, cómo analizar los datos, cómo vincular o contrastar los datos con las teorías existentes y cómo presentar la información del acuerdo a los resultados obtenidos. Se consultaron diversos libros y revistas especializadas que hablan sobre la metodología de la investigación y bibliografía especializada en metodología cualitativa y cuantitativa, encontrando solamente opiniones, sugerencias, recomendaciones y planeamientos teóricos, por lo cual se consideró pertinente adoptar y utilizar, con las adecuaciones necesarias, esquemas propuestos por Hernández, Fernández y Baptista, Taylor y Bogdan, así como por Rodríguez Peñuelas, e incluir en el presente trabajo de investigación, las teorías, esquemas y mecanismos que fueron utilizados en este estudio, con la finalidad de que pudiera servir como orientador para próximas investigaciones en cualquier campo de estudio. Los problemas suscitados fueron resueltos mediante sesiones de análisis y discusión con mi tutor, arribando de esa manera a las decisiones metodológicas adoptadas y aplicadas en el presente trabajo que permitieron obtener resultados y soluciones a los mismos.

Como se puede observar, el método utilizado en esta investigación es el cualitativo y se sustenta principalmente en las opiniones de los citados actores organizacionales, su experiencia, su conocimiento y su perspectiva acerca de la realidad de la empresa.

Se consultaron 11 tesis doctorales, bibliografía especializada en metodología cualitativa y cuantitativa, encontrando solamente opiniones, sugerencias, recomendaciones y planeamientos teóricos, por lo cual se consideró pertinente incluir en el capítulo 3 de metodología de la investigación, las teorías, esquemas y mecanismos que fueron utilizados en este trabajo, con la finalidad de que pudiera servir como orientador para próximas investigaciones en cualquier campo de estudio. Dichos problemas fueron resueltos mediante intensas sesiones de discusión y análisis con mi tutor y con mis asesores de tesis, arribando de esa manera a las decisiones metodológicas adoptadas y aplicadas en el presente trabajo.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, se proporcionó información suficiente para la realización de la investigación el cual comprende en todo su contexto los hallazgos con la finalidad que un servidor determine sus propias conclusiones. A manera de conclusión, la metodología cualitativa trata de explicar al usuario el modo en que es presentada la información producto del análisis.

5.1.4. Resultados de la investigación

Esta investigación muestra que la mediana empresa comercial sinaloense, a pesar de ser considerada como exitosa, enfrenta también una serie de problemas que no permiten el desarrollo normal de sus actividades y la obtención de los rendimientos y utilidades deseadas. Entre los principales problemas se pueden mencionar entre otros; la inseguridad, falta de créditos oportuno, consorcios internacionales compitiendo, incremento de la carga fiscal, burocracia por nuevas cargas administrativas, falta de asesoría fiscal profesional, incertidumbre al invertir por obstáculos de tipo laboral, fiscal, administrativo y gubernamental, falta de estímulos e incentivos

por parte del Gobierno Federal y Estatal, no existe una simplificación administrativa y la falta de flujo de efectivo.

Una de las maneras que actualmente las medianas empresas comerciales sinaloenses buscan minimizar su carga en materia de seguridad social y fiscal es recurriendo a la figura del outsourcing, el cual permite ahorros significativos principalmente en poder deducir tanto para ISR como para IETU el pago de los servicios, además acreditar el IVA que se paga por estos conceptos. Otro beneficio es referente al pago la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de la empresa.

Grupo MORSA, empresa sujeta al estudio de caso de la presente investigación, en los últimos años ha utilizado la figura del outsourcing como una estrategia fiscal que ha permitido beneficios al grupo, además es interesante el concepto que manifiestan los directivos al considerar a las estrategias fiscales por el concepto de “oportunidades” y es un término más certero, hacen la aclaración porque al referirse “estrategias fiscales” el fisco siempre lo equipara como evasión fiscal. En este sentido, dentro de las disposiciones fiscales siempre se encontraran opciones para los contribuyentes que permiten disminuir su carga tributaria y estas son oportunidades que debemos de aprovechar.

En este sentido, GM utiliza la subcontratación de personal o el denominado outsourcing, que en los últimos años han representado beneficios fiscales y laborales. Es importante destacar que desde el día en que inicio operaciones Mayoreo Occidental Refaccionario, SA de CV, el 8 de Abril de 1978 como comercializadora de refacciones automotrices no presentaba algún cambio en su situación fiscal respecto a la denominación o razón social. Fue hasta el día 5 de noviembre de 1999, fecha en el cual por acuerdo del consejo directivo, así como por recomendaciones de sus asesores externos optan por crear la figura de la escisión. Los motivos que originaron la escisión de MORSA, principalmente fue que en esas fechas el personal de la empresa percibían en promedio de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) el equivalente de seis meses de sueldo, cantidad muy excesiva, de acuerdo con información proporcionada por el Contralor.

La estrategia fiscal y laboral que implemento el Grupo en las fechas anteriormente señaladas son las siguientes: MORSA se convierte en prestadora de servicios y modifica su escritura constitutiva referente al objeto social, así como los socios que participan en ella y surge una nueva persona moral a la cual se le enajenan los bienes denominada Grupo MORSA de México SA de CV, cuya actividad preponderante es la comercialización de refacciones automotrices. Por tal motivo, son dos empresas, MORSA que es la prestadora de servicios que continua con los trabajadores, y la otra es la comercializadora (Grupo MORSA de México, SA de CV) que surge con fecha 5 de noviembre de 1999.

Derivado a lo anterior, es importante destacar que por lo que respecta a los trabajadores de MORSA continúan con los mismos derechos y obligaciones laborales, al igual que con las mismas prestaciones. Esta empresa factura los servicios prestados a Grupo MORSA de México, SA de CV, motivo por el cual esta última empresa se dedica realmente a su actividad y no se distrae por motivos de la contratación de nuevo personal, pagos de sueldos, aguinaldos, vacaciones, prima vacacional, pago de PTU, horas extras, pago del seguro social, Infonavit, seguro de retiro, impuesto sobre nominas, etc.

El ahorro en materia de contribuciones y seguridad social que representa al grupo es considerable. Derivado a esta alternativa el grupo se consolida y tiende al crecimiento, el cual para el 27 de abril del 2005 constituye una nueva empresa denominada Personal Estratégico, S.C., el cual es otra prestadora de servicios (outsourcing) para la comercializadora, cuyos socios son únicamente personal directivo del Grupo.

Otra forma de disminuir su carga tributaria, que como resultado de la entrevista es la división o separación de ingresos por las diversas actividades que desarrollan, tal es el caso del arrendamiento de bienes inmuebles propiedad de los socios que son rentados al grupo. De esta manera, cada propietario del bien inmueble declara sus impuestos permitiendo no trastocar la situación financiera de la empresa.

Por lo anteriormente señalado, podemos afirmar que nuestra hipótesis: *“La implementación de estrategias a través de figuras jurídicas y fiscales por parte de las medianas empresas comerciales Sinaloenses, les han permitido obtener beneficios económicos, así como la valoración e implicaciones de riesgos y obstáculos por la política fiscal del Gobierno Federal”*. Se ha confirmado y comprobado tal acontecimiento, sin embargo resultan varias inquietudes, que resultan pendientes para futuras investigaciones a mayor profundidad.

Cabe destacar que GM es una empresa sólida en el mercado, fiscalmente sana y se encuentra dictaminada para efectos fiscales. Derivado a lo anteriormente citado contraviene con los acontecimientos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales y de seguridad social de acuerdo con lo siguiente.

Tanto las implicaciones como los riesgos asumidos por las empresas al utilizar como estrategia fiscal la figura del outsourcing, el SAT a partir de finales del año 2007 inició a través del comunicado de prensa numero 24 un programa permanente de fiscalización de sociedades cooperativas y sus clientes, mediante auditorias profundas, motivo por el cual esta dependencia federal ha identificado un incremento considerable de sociedades cooperativas de producción de servicios dedicadas a la prestación de servicios profesionales y al suministro de recursos humanos (outsourcing), que tienen como propósito reducir indebidamente el pago de contribuciones.

El comunicado también señala, que estas sociedades registran como socios cooperativistas (realmente empleados), al personal que se les transfiere de las empresas, de tal modo que en su calidad de socios, las remuneraciones que estos perciben son bajo el concepto de previsión social, y no por el de sueldos y salarios, evitando así la retención y pago del ISR correspondiente, lo que deriva en una importante evasión fiscal, los asesores fiscalistas que recomiendan este esquema, aseguran que no tienen repercusiones fiscales, sin embargo, los tribunales han considerado que los fondos de previsión social recibidos por los socios cooperativistas constituyen ingresos por los que se está obligado al pago del ISR. En este sentido los más afectados por este esquema son los trabajadores de las empresas, quienes son privados de las prestaciones establecidas en Ley. De acuerdo con información proporcionada por el SAT, la mayoría de los casos detectados se ubican en los Estados de Quintana Roo, Nuevo León, Oaxaca, Jalisco y el Distrito Federal; en las industrias hotelera y manufacturera principalmente.

Para junio del 2008, el SAT emite otro comunicado de prensa el numero 39/2008, el cual señala que tanto el SAT, como el IMSS y el INFONAVIT detectan conductas de evasión y que esta se detecto en los esquemas de suministro de personal (outsourcing) utilizando la naturaleza jurídica de diversas sociedades mercantiles y la fiscalización conjunta impactara en una primera etapa a 455 contribuyentes, señala el documento que la conducta de evasión consiste en transferir a los trabajadores de las empresas a Sociedades Cooperativas en Nombre Colectivo, Empresas Integradoras e Integradas, con el propósito de evitar el pago de reparto de utilidades, impuestos federales y locales, así como contribuciones de seguridad social, este tipo de conductas se han detectado gracias al esfuerzo compartido del SAT, del IMSS y el INFONAVIT, para detectar, investigar y fiscalizar a todos los involucrados en dichas prácticas, este esfuerzo conjunto tiene el propósito esencial de proteger a los trabajadores del país, quienes al ser integrados a estos esquemas pierden el acceso a servicios de salud, pensiones de cesantía y vejez, guarderías para sus hijos y créditos para una vivienda digna.

Tanto el IMSS como el INFONAVIT detectaron casos en donde se redujo drásticamente el importe de cuotas y aportaciones a nombre de los trabajadores, al momento de ser transferidos a dichas sociedades, situación que también afecta a los trabajadores en el largo plazo ya que los montos de sus pensiones y créditos hipotecarios, serán inferiores a los hubieran tenido derecho cuando cotizaban como trabajadores de las empresas. Además, señala el documento que las revisiones serán coordinadas por un grupo estratégico de fiscalización que se encargara de dirigir y asesorar a los auditores de los tres organismos a nivel nacional, con la finalidad de garantizar los mejores resultados, en una primera etapa, las auditorias estarán dirigidas a la Sociedades Cooperativas en donde el SAT está teniendo muy buenos resultados, así como a las empresas y empresarios vinculados, despacho de consultores y asesores.

La simulación de prácticas indebidas en materia fiscal son muy riesgosas y se encuentran tipificadas como delitos fiscales, que son hechos irreales, situaciones que nunca existieron y que resaltan a la luz propia dichos acontecimientos, tal es el caso de contratos que en ocasiones nunca se llevaron a la práctica, así como los nombres de familiares de socios que nunca actuaron como tales.

En el caso particular de GM, no ha incurrido en prácticas de simulación indebidas, evasión o defraudación fiscal, ya que todo el proceso estratégico fue de acuerdo con las disposiciones legales, fiscales y laborales vigentes y prueba de ello tanto sus colaboradores y personal directivo han asumido el compromiso al implementar una nueva cultura y clima organizacional en el grupo.

Es importante precisar que al particular deberá advertírsele que el riesgo que corre es de naturaleza económico y que el peor de los escenarios deviene en pagar tanto los impuestos fincados en la resolución de la autoridad fiscal, como las multas y demás accesorios correspondientes. Es por ello que el contribuyente debe con cautela y reservas elegir a su fiscalista, lo que sí es totalmente inconcebible es que el empresario se deje engañar por los pseudofiscalistas y que lo podrían llevar a pagar con un castigo corporal.

En este contexto, el empresario estará ya en condiciones de emitir un juicio razonable sobre las reales posibilidades de ganar el litigio, uno de los principios de la estrategia fiscal es que esta y la defensa fiscal van de la mano.

La empresa o negocio corre el riesgo de quedar fuera del mercado si no se toman las decisiones oportunas, por ello, la dirección así como la administración deben estar al pendiente tanto de los sucesos internos, como de los externos, los cuales afectan directa o indirectamente a la economía de la empresas, es un hecho que no podemos mantenernos estáticos ante la turbulencia económica que se manifiesta mediante una crisis; una recesión económica; ante la participación de empresas trasnacionales en el mercado; el libre comercio; la producción en serie y en serio.

El pago oportuno de los impuestos al implementar estrategias fiscales, las empresas obtienen mayor liquidez que les permiten la adquisición de activos fijos, mercancías, así como el aprovechamiento de descuentos por pronto pago a los proveedores. El empleo de alternativas optimiza recursos económicos, puesto que la premisa debe ser un ahorro, ya sea por obtener los mismos recursos con un costo menor; tener acceso a recursos de calidad o conseguir mejor calidad con el mismo costo.

Al manifestar que los beneficios obtenidos por utilizar estrategias fiscales las empresas obtienen beneficios económicos, mismos que se ven reflejados en la liquidez para poder cubrir ciertos compromisos con proveedores, acreedores, así como la adquisición de inversiones. El beneficio para el empresario es que el mismo gobierno nos otorgue seguridad que eficiente el gasto de los recursos que las mismas empresas generan y sea un facilitador que genere desarrollo ante la sociedad y las disposiciones fiscales sean más claras.

Las constantes modificaciones a las disposiciones fiscales crean incertidumbre en su aplicación y sexenio tras sexenio del gobierno federal modifican las reglas fiscales, es por eso que las estrategias fiscales tienen muy poca vigencia derivado a los constantes cambios en materia fiscal, así como en seguridad social. Al respecto, Moran Mendoza (2008), señala que considerando el mantenimiento de la planeación fiscal la persona encargada de su implementación deberá considerar las modificaciones que año con año aprueba el Poder Legislativo Federal.

Bajo esta misma perspectiva, los escenarios futuros de las empresas sinaloenses, es cumplir con el fisco, cosa que debería de ser más sencilla e incorporar a los de la economía informal a la economía formal para poder así exigirle al gobierno los servicios que la misma sociedad reclama. Además el gobierno lo único que debería hacer es administrar los recursos obtenidos de la sociedad y regresarlos en bienes, servicios, así como infraestructura para el desarrollo de la comunidad.

Coinciden directivos externos, al considerar que las leyes fiscales crean incertidumbre y que además no son sencillas para su aplicación, sobre todo por los constantes cambios del STM.

5.2. Recomendaciones

5.2.1. Consideraciones finales

Una vez analizadas brevemente las estrategias fiscales que implementan las medianas empresas comerciales sinaloenses y haber planteado las conclusiones finales, a continuación se presentan ciertas sugerencias, consideraciones y apreciaciones que podrían servir para un manejo adecuado de esta política fiscal. Estas son las siguientes:

5.2.2. A las autoridades fiscales y al Congreso de la Unión

El STM, ha sufrido cambios importantes en su estructura, pero insuficientes ya que solo son enmendaduras, que corrigen algo pero descuidan otras. Es muy conveniente que llegue la *reforma fiscal integral*, que permita la proporcionalidad y equidad de acuerdo al mandato Constitucional, para que el país esté en condiciones de estabilizar su sistema tributario mexicano, que no sea tan complejo y sus altas cargas impositivas disminuyan, ya que con ello propicia la evasión fiscal y frena el desarrollo económico del país.

Implementar una *política fiscal* acorde a los acontecimientos y escenarios económicos actuales y que sea un instrumento de intervención económica con la decidida finalidad de responder a las exigencias de la economía mexicana en su conjunto. Respecto a la *distribución de la carga fiscal* resulta injusto que solo una parte de la población económicamente activa y algunas personas morales, sean quienes cumplan con sus obligaciones de pagar impuestos, la reforma fiscal integral que se propone, también debe considerar ampliar la base de contribuyentes, combatir a la economía informal, al contrabando y hacer cumplir con esa obligación a quienes están registrados pero no pagan.

El país requiere de manera urgente una *estructura fiscal solvente* que le permita gastar e invertir en los sectores productivos. Derivado a esto se requiere disminuir el amplio abanico de estímulos fiscales, incentivos y beneficios fiscales a ciertos sectores como es el primario, así como a las grandes empresas trasnacionales que en los últimos años han sido beneficiadas.

Que la política fiscal implementada por el Gobierno Federal sea a través de tres enfoques: una política de ingresos con un enfoque recaudatorio, otra política de ingresos con enfoque social y por ultimo una política de ingreso promotora de la actividad económica y de generación de empleos e inversión.

Por lo que respecta a la *seguridad jurídica*, nuestra legislación fiscal sufre de cambios constantes, lo que ocasiona la *falta de certeza jurídica* a una gran parte de los contribuyentes. En principio, porque si no se enteran de esos cambios no los cumplen, asimismo, generan confusión y provocan que los profesionistas que asesoran a los contribuyentes estén desactualizados.

En el caso de la *simplificación de las leyes fiscales*, los contribuyentes perciben un sistema fiscal complejo, difícil de cumplir a cabalidad, requiriendo contar con los servicios de especialistas de diversas materias y con varias personas que atienden los aspectos administrativos que también esta obligados a cumplir. Para evitar lo anterior, la reforma fiscal integral propuesta, también

debe considerar que los contribuyentes efectúen sus obligaciones de manera sencilla, cumpliendo con el principio de comodidad, de las contribuciones.

Definir el *régimen jurídico y fiscal de tributación en el caso de la figura del outsourcing* para el correcto cumplimiento. Que sean reglas claras, que exista certidumbre jurídica en su aplicación, así como también en materia de seguridad social y laboral.

Que el Gobierno Federal cumpla con los *objetivos de política fiscal* a través de la satisfacción de las necesidades sociales en su conjunto, las correcciones en la asignación de recursos, una real distribución del ingreso con proyectos viables, que cumpla con la estabilización de la economía del país, que sea para el desarrollo económico, con una independencia nacional y un equilibrio territorial.

Desde hace mucho tiempo nuestro país necesita una reforma fiscal integral, que cumpla con diversos objetivos, como el crecimiento económico, el bienestar social, que fomente la inversión y en consecuencia, la creación de empleos, que evite la fuga de capitales y de personas, que otorgue posibilidades reales de competitividad en un mundo globalizado, que permita el crecimiento sostenido y sustentable, que mejore el ingreso de las familias mexicanas y que cuenten con servicios de salud y educación adecuados, así mismo que posibiliten el ahorro interno.

5.2.3. A la Universidad Autónoma de Sinaloa

Continuar impulsando de manera institucional este tipo de programas de posgrado reconocidos por CONACYT para el fortalecimiento y consolidación del Plan Institucional de Desarrollo Visión 2013, además atender las recomendaciones de los evaluadores, cuyo objetivo sea el sostenimiento del programa en el padrón nacional de posgrado de calidad (PNPC).

5.2.4. A la Facultad de Contaduría y Administración

Implementar en la medida de lo posible, materias y/o temas relacionados con las estrategias fiscales en los planes y programas de las carreras que oferta, Contaduría Pública, Administración de Empresas, Negocios y Comercio Internacional, Mercadotecnia y Gerencia de Tiendas, así como en sus extensiones a su cargo, Navolato, Mocorito, Badiraguato, Sinaloa de Leyva y Costa Rica, tanto en la modalidad presencial como en la modalidad sabatina del Sistema de Universidad Abierta y a Distancia (SUAD), a nivel posgrado, tanto en sus Diplomados, Maestrías y Doctorados.

La continuidad en ofertar este programa de Doctorado en Estudios Fiscales a nuevas generaciones interesadas en cursar un posgrado reconocido ante CONACYT y que permita la creación de nuevas líneas de generación y aplicación del conocimiento, en beneficio de la misma institución.

5.2.5. Recomendaciones para futuras investigaciones

Derivado de este tema de investigación, se pueden recomendar las siguientes líneas de investigación para futuras aportaciones de maestría o doctorado:

- Las implicaciones fiscales para empresas que utilizan el outsourcing
- Políticas fiscales como estrategia de competitividad
- Los riesgos en la implementación de estrategias fiscales
- Medios de defensa utilizados por las empresas que implementan estrategias fiscales
- Impacto de la simulación como delito en materia fiscal
- Outsourcing como estrategia fiscal para la competitividad de las organizaciones
- Riesgos del outsourcing como estrategia fiscal
- Implicaciones del fideicomiso como estrategia fiscal

Por la importante recopilación de autores, su estructura metodológica, el diseño de la investigación, el proceso para la recolección de los datos y la información, el contenido en la estructura capitular, se pretende que esta tesis sea una guía para los futuros investigadores científicos, tanto de maestría como de doctorado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, así como también para cualquier investigador interesado en el tema central de la investigación.

5.3. Aporte del trabajo a las ciencias administrativas

Los aportes a las ciencias administrativas, principalmente a los estudios fiscales que se lograron durante el presente trabajo de investigación, es el *investigativo* porque se recaudo información empírica desde la percepción de los directivos de GM, así como de asesores externos y contrastando las aportaciones teóricas a través de diversas teorías, leyes, conceptos y principios. Todo esto con la finalidad de obtener información para lograr los objetivos planteados en la presente investigación. El *metodológico* porque se aplicaron y se siguieron procedimientos del método científico, por las recomendaciones de diversos autores estudiosos de metodología y que permitieron determinar resultados científicos, a través del método de estudio de caso, utilizando en enfoque cualitativo.

Para la aportación a los *estudios fiscales*, se requiere estudiar, evaluar, analizar y criticar la actuación de las autoridades fiscales en el cumplimiento de su labor, así como la interpretación legal de las disposiciones fiscales. Las grandes cantidades procedentes de contribuciones obtenidas del Gobierno Federal son una oportunidad para llevar a cabo estudios fiscales sobre la obtención del ingreso, su administración y aplicación del recurso y focalizar, así como estudiar los sectores más necesitados. Por lo tanto los resultados obtenidos en la presente investigación es una aportación a los estudios fiscales y a las ciencias administrativas.

REFERENCIA BIBLIOGRAFICA

- Alvarado Esquivel, M. de J. (2008). *Manual de Derecho Tributario*. 1ra. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Álvarez Alcalá, A. (2010). *Lecciones de Derecho Fiscal*. 1ra. Edición, México. Ed. Oxford
- Álvarez Gayou, J. L. (2006), *Como hacer investigación cualitativa, fundamentos y Metodología*. 1ra. Edición, Barcelona España. Ed. Paidós.
- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. 1ra. Edición, Bogotá Colombia. Ed. Temis.
- Amieva, H. J. (2002). *Temas Selectos de Finanzas Públicas*. 1ra. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Angulo López, E. (2006). *Estímulos Fiscales como Factor de Desarrollo de la Mediana Empresa Agrícola Sinaloense. Un Estudio de Caso*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de la Maestría en Impuestos, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Antúñez Álvarez, R. (2010). *El Derecho Fiscal y su Interpretación*. 1ra. Edición, México. Ed. Seo de Urgel SA de CV.
- Aranguiz, G. (2011). *Porqué son súper empresas*. Revista Expansión, México. Mayo del 2011.
- Araujo, Aldrete A. (2005). *Impacto del Sistema Tributario Mexicano en las Microempresas de la Industria Restaurantera de Culiacán (MEIRC)*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de la Maestría en Impuestos, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Baena, G. (2007), *Metodología de la investigación*, 10ma. Reimpresión, México. Ed. Grupo editorial patria.
- Barba Álvarez, A. (2001). *Calidad y Cambio Organizacional: Ambigüedad, Fragmentación e Identidad. El Caso del Laboratorio de Pruebas de Equipos y Materiales*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctor en Estudios Organizacionales, Universidad Autónoma Metropolitana, México.
- Bernal Domínguez, D. (2009). *Modelos de valuación empresarial y decisiones de inversión*. 1ra. Edición, México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Bernal Torres, C. A. (2010). *Metodología de la investigación*. 3ra. Edición, Colombia. Ed. Pearson.
- Bettinger, Barrios H. (2002). *Aspectos de Política Fiscal*. 2da. Edición, México. Ed. Taxx.

- Borboa Quintero, M. del S. (2005). *Práctica y Estrategias de la Gestión Organizacional. Historias de Vida*. 1ra. Edición, México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Cantú Aguirre, C. (2010). *Modernidad en la Tributación Mundial y en América*. Revista Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. Enero 2010.
- Cantu Delgado, H. (2001). *Desarrollo de una cultura de calidad*. 1ra. Edición, México, Ed. Mc Graw Hill.
- Carrasco, Iriarte H. (2003). *Derecho Fiscal I*. 2da. Edición, México. Ed. IURE.
- Cereceres, L. (2007). *La toma de decisiones en las PyMES Sinaloenses del sector industrial*. 1ra. Edición, México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Cereceres, L. (2003). *La evolución de pequeña a mediana empresa. El caso de Servicios al Campo*. Tesis Doctoral, UAM-Iztapalapa, México.
- Chetty, S. (1996). *The case study method for research in small-and medium - sized firms. International small business journal*. vol. 5, Octubre – Diciembre.
- Chiavenatto, (2007). *Desarrollo organizacional*. Consultado el 8 de septiembre 2010 de <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/ger/doorganizacional.htm>.
- Contreras, J. (2007). *La teoría de las organizaciones*. Consultado el 9 de septiembre 2010 de http://joseacontreras.net/admon/presadm_archivos/frame.htm.
- Corona, J. (2007). *Planeación Fiscal 2007, 100 Beneficios Fiscales*. 1ra. Edición, México. Ed. Gasca.
- Da Silva, G. A. (1993). *Política Fiscal y Planificación*. Revista Trimestre Fiscal, Octubre a Diciembre 1993, Barcelona España.
- Daft, R. L. (2005). *Teoría y Diseño Organizacional*. 8ava. Edición, México. Ed. Thomson.
- De la Garza, S. F. (1982). *Derecho Financiero Mexicano*. 11ava. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Delgadillo, L. H. (2003). *Principios de Derecho Tributario*. 4ta. Edición, México. Ed. Limusa.
- Díaz, L. R. (2004). *Temas Fiscales Selectos, los Procedimientos Fiscales*. 2da. Edición, México. Ed. Gasca.
- Diep Diep, D. (2001). *La Planeación Fiscal Hoy*. 1ra. Edición, México. Ed. Pac.
- Domínguez Barrero, Félix, López Laborda, J. (2001). *Planificación Fiscal*. 1ra. Edición, Barcelona España. Ed. Ariel Economía.

- Faya, Viesca J. (1999). *Finanzas Públicas*. 12ava. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Ffrench-Davis, R. (2009). *El impacto de la crisis global en América Latina*. Nueva sociedad (224), 27-85.
- Flores Vizcarra, M. (2006). “*La Previsión Social en la Mediana Empresa Agrícola Sinaloense. El caso de SERG Agrícola*”. Tesis inédita presentada para obtener el grado de la Maestría en Impuestos, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Flores Zavala, E. (2001). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 33ava. Edición actualizada, México. Ed. Porrúa.
- Fraga, G. (1962). *Derecho Administrativo*. México. Ed. Porrúa.
- Gaxiola Carrasco, H. E. (2004). *Guía tesis: protocolaria, metodológica y técnica*. México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Gay, Ch. L. (2003). *La subcontratación de bienes y servicios, una guía práctica para el manejo de los recursos estratégicos*. 1ra. Edición, Barcelona España, Ed. Paidós SAICF.
- Grinnell, R. M. (1997). *Social work research & evaluation: Quantitative and qualitative approaches*. (5a. Edición). Itaca: E. E. Peacock Publishers.
- Guillen, R. A. (2009). “*The party is over*” la crisis global y la recesión generalizada. Revista Economíaunam número 16 enero-abril 2009. México.
- Gurria, J. Á. (2009, 28 de enero). Reescribir reglas globales: OCDE. Consultado el 20 de enero de 2010 de <http://exonline.com.mx/diario/noticias/dinero/economia/reescribir-reglas-globales:ocde487893>.
- Guzmán M. M. (2010). *2010 entre mayores impuestos y recuperación*. Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, enero 2010, México.
- Hall, R. (1980). *Organizaciones: estructura y proceso*. Madrid España. Ed. Prentice hall internacional.
- Hallivis, M. (2003). *Fisco, federalismo y globalización en México*. 1ra. Edición, México. Ed. Tax Editores Unidos.
- Helzer, B. y Render, B. (2004). *Principios de administración de operaciones*. 1ra. Edición, México, Ed. Pearson educación S.A.

- Heredia, F. (2011). *Más allá de la teoría, la empresa hotelera empodera a sus empleados para tomar decisiones y salir a conquistar clientes*. Revista Expansión, México. Mayo del 2011.
- Hernández Batista, J. (2010). *Modernidad en la Tributación Mundial y en América*. Revista Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. Enero 2010.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Pilar Baptista L. (2010). *Metodología de la investigación*. México. Ed. Mc Graw Hill.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Pilar Baptista L. (2007). *Fundamentos de metodología de la investigación*. 1ra. Edición, Madrid España. Ed. Mc Graw Hill.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Pilar Baptista L. (2006). *Metodología de la investigación*. México. Ed. Mc Graw Hill.
- Hernandez Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Pilar Baptista L. (2004). *Metodología de la Investigación*. 3ra. Edición, Chile. Ed. Mc Graw Hill.
- Heywood, J. B. (2002). *El dilema del outsourcing, la búsqueda de la competitividad*. 1ra. Edición, Madrid España, Ed. Pearson educación S.A.
- Huerta, González A. (2007). *Políticas Macroeconómicas para países en desarrollo*. Universidad Autónoma de México, Facultad de Estudios Superiores de Acatlán, México.
- Ibarra, D. (2009). *Crisis, consumismo, dolarización*. Revista Economiaunam número 16 México. Enero-Abril 2009.
- Inzunza, P. C. (2011). *El Impacto del Modelo Neoliberal en la Finanzas Públicas de México: 1988-2010*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctora en Estudios Fiscales. Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Izaza, J. C. (2008). *Estudio del Concepto “Estrictamente Indispensable”, como Principal Requisito de las Deducciones en el ISR y el IETU*. 1ra. Edición, México. Ed. Themis Academia de Estudios Fiscales.
- Jarach, D. (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ra. Edición, Buenos Aires, Argentina. Ed. ABELEDO-PERROT.
- Kast, F. E. y Rosenzeigh, J. E. (1998). *Administración de las Organizaciones*. México. Ed. Mc Graw Hill.
- Kerlinger, F. N. (2008). *Investigación del comportamiento: Métodos de investigación en ciencias sociales*. 4ta. Edición, México. Ed. Mc Graw Hill Interamericana Editores.

- Koontz, H. y Weichrich, H. (1998). *Administración*. México. Ed. Mc Graw Hill.
- Krebs, G. (2006). *Planeación Fiscal de la Transmisión Patrimonial*. 1ra. Edición, México. Ed. Gasca.
- Kuhn, T. (1975). *La estructura de las revoluciones científicas*. México, FCE.
- Kuri, V. O. (2007). La nomina que se dinamita por toda la empresa. En *Defensa Fiscal, la Revista Mexicana de Estrategias Fiscales*. México. Edición especial sept. 2007, pp. 75-92.
- Latapí, M. (1999). *Introducción al Estudio de las Contribuciones*. 1ra. Edición, México. Ed. Mc Graw Hill.
- López García, V. (2008). *El derecho en la investigación científica* (Capítulo), en *Introducción a la didáctica y metodología del derecho*. Hernández Aparicio (coord. del libro). 1ra. Edición, México. Flores Editor y Distribuidor.
- Margain Manautou, E. (2008). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 20ava. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Margain Manautou, E. (2004). *Nociones de Política Fiscal*. 6ta. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Martínez Gutierrez, J. (2008). *Outsourcing, Aspectos Laborales y Fiscales, Ventajas y Riesgos*. 1ra. Edición, México, Ediciones fiscales ISEF.
- Martínez Morales, R. (2008). *Diccionario Jurídico Teórico Práctico*. 1ra. Edición, México. Ed. IURE editores.
- Maskin, E. (2009, 25 de septiembre). *Bajar impuestos, una solución, dice Nobel*. Consultada el 10 de enero de 2010 de www.noticias.universia.net.mx/entrevista/noticia/2009/09/25bajar-impuestos-solucion-dice-nobel.html.
- Méndez, Álvarez C. E. (1999). *Metodología guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas*. 2da. Edición, Santafé de Bogotá Colombia. Ed. Mc Graw Hill interamericana.
- Méndez Morales, J. S. (2008). *Problemas Económicos de México*. 6ta. Edición, México. Ed. Mc Graw Hill interamericana.
- Mendieta, A. (2005). *Métodos de investigación y manual académico*. 28ava. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Mercado, A. F. (1993). *Libro de los Códigos*. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México.

- Mintzberg, H., Brian Quinn J. (1993). *El Proceso Estratégico*. 2da. Edición. México. Ed. Prentice Hall Hispanoamericana.
- Moran Mendoza, E. M. (2008). *La administración fiscal de un negocio*. 6ta. Edición, México. Ed. Taxx Editores Unidos.
- Moran Mendoza, E. M. (2005). *La administración fiscal de un negocio*. 5ta. Edición, México. Ed. Taxx Editores Unidos.
- Moran Rocha, J. M. (2007). Riesgos laborales y fiscales en el outsourcing. En *Defensa Fiscal, la Revista Mexicana de Estrategias Fiscales*. México. Edición especial sept. 2007, pp. 51-57.
- Núñez Miñana, H. (1998). *Finanzas públicas*. 2da. Edición, Buenos Aires Argentina. Ed. Macchi.
- Ocampo, J.A. (2009). *Impactos de la crisis financiera mundial*. Revista CEPAL, (97), 9-32.
- Orozco, C. (2010). *Pautas fiscales y legales, economía de opción para permanecer en el mercado competitivo*. 2da. Edición, México, Dofiscal editores.
- Ortiz Calzadilla, R. S. (1981). *En Torno al Fraude de Ley en Materia Tributaria*. Revista Crónica Tributaria No. 39, Madrid, España.
- Ortiz Uribe, F. G. (2004). *Diccionario de la metodología de la investigación científica*. México. Ed. Limusa.
- Ovalles, L. V. (2011). *La Estrategia Outsourcing como Ventaja Competitiva en las Organizaciones. El Caso Agroindustrias del Norte S.A.* Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctor en Administración en la Universidad Autónoma de Durango, México.
- Palao Taboada, C. (1966). *El Fraude a la Ley en Derecho Tributario*. Revista Derecho Financiero y de Hacienda Publica No. 63, Mayo – Junio, Madrid, España.
- Pazos, L. (1998). *Globalización. Riesgos y Ventajas*. 1ra. Edición, México. Ed. Diana.
- Prahalad, C.K. (2008). *Estrategia en el siglo XXI*. 1ra. Edición, Barcelona España. Ed. Deusto.
- Quintana y Rojas (1999). *Derecho Tributario Mexicano*. 4ta. Edición, México. Ed. Trillas.
- Ramírez Cedillo, E. (2009). *La reforma fiscal. Una cuenta pendiente*. Revista Consultorio Fiscal numero 487, UNAM, México. Primera quincena de diciembre de 2009.

- Reyes Corona, O. G. (2009). *Cobertura técnica y jurídica de la economía de opción: El ope legis tributario y su restrictividad*. 1ra. Edición, México. Ed. Academia Iberoamericana de Derecho Tributario.
- Reyes Mora, Reyes Corona, Esquerro Lupio (2008). *Temas selectos de controversia y estrategia tributaria*. 1ra. Edición, México. Ed. Tax.
- Rezzoagli, L. C. (2006). *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*. 1ra. Edición, México. Ed. Cardenas Velasco.
- Rodríguez Lobato, R. (1996). *Derecho Fiscal*. 2da. Edición, México. Ed. Harla.
- Rodríguez Peñuelas, M. A. (2010). *Métodos de investigación*. 1ra. Edición, México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Rodríguez Peñuelas, M. A. (2008). *Diseño de Proyecto de Tesis. Material de curso de seminario de tesis del Doctorado en estudios Fiscales*. Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Rodríguez Peñuelas, M. A. (2005). *Metodología de investigación, material de curso de seminario de tesis de la maestría en impuestos*. Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Rodríguez Peñuelas, M. A. (2004). *Modernización Organizacional en la empresa agrícola mexicana*. 1ra. Edición, Culiacán, Sinaloa, México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Rodríguez Peñuelas, M. A. (2003 a). *El proceso de modernización de la empresa hortícola sinaloense. El caso de la empresa Agrícola San Isidro*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctor en Estudios Organizacionales. Universidad Autónoma Metropolitana.
- Rodríguez Valencia, J. (2001). *Como aplicar la Planeación Estratégica a la Pequeña y Mediana Empresa*. 4ta. Edición, México. Ed. Ecafsa Thomson Learning.
- Rodríguez Valencia, J. (2001 a). *Como Administrar Pequeñas y Medianas Empresas*. México. Ed. Ecafsa Thomson Learning.
- Rothery, B. y Robertson, I. (1996). *Outsourcing, la subcontratación*. 1ra. Edición, México, Ed. Limusa.
- Sánchez Gómez, N. (2009). *Derecho Fiscal Mexicano*. 7ma. Edición, México. Ed. Porrúa.

- Sánchez Miranda, A. (2008). *Estrategias Financieras de los Impuestos*. En *Prontuario de Actualización Fiscal*. Núm. 446, Págs. 92-94.
- Sánchez Piña, J. de J. (1999). *Nociones de Derecho Fiscal*. 5ta. Edición, México. Ed. Pac.
- Sánchez Vega, J. A. (2009). *La Estrategia Fiscal mediante contratos de Fideicomiso*. 1ra. Edición, México. Ed. IMCP.
- Sandoval, C. A. (2002). *Investigación cualitativa*. Bogotá Colombia. Ed. Instituto colombiano para el fomento de la educación superior, ICFES.
- Schettino, M. (2003). *Sociedad Economía y Estado*. 1ra. Edición, México. Ed. Pearson Educación.
- Schmelkes, C. (2001). *Manual para la Presentación de Anteproyectos é Informes de Investigación*. 2da. Edición, México. Ed. Oxford.
- Soler, O. H. (2008). *Derecho Tributario*. 3ra. Edición, Buenos Aires Argentina. Ed. La ley.
- Soriano, R. (2008). *Como se escribe una tesis*. 1ra. Edición, España. Ed. Berenice.
- Stake, R. E. (2005). *Investigación con estudio de casos*. 3era. Edición, Madrid, España. Ed. Morata.
- Steiner, G. A. (2002). *Planeación Estratégica lo que todo director debe saber*. 28ava. Reimpresión, México. Ed. CECSA.
- Stiglitz, E. J. (2009). *El manejo de la crisis en México, de los peores del mundo*. Consultada el 13 de diciembre del 2009 de <http://www.jornada.unam.mx>, 19 de noviembre del 2009.
- Stiglitz, E. J. (2004). *Macroeconomía*. 2da. Edición, Madrid España. Ed. Ariel Economía.
- Stiglitz, E. J. (2000). *La Economía del sector público*. 3ra. Edición, España. Ed. Antoni Bosch editor SA.
- Tamayo, M. (2007). *El proceso de la investigación científica*. 4ta. Edición, México. Ed. Limusa.
- Tanzi, V. (2008, 15 de Septiembre). *El crecimiento económico y la globalización*. El papel de las reformas estructurales en el proceso de la globalización; la reforma fiscal. Consultada con fecha 20 de enero del 2010 de <http://www.banxico.org.mx/tipo/publicaciones/seminarios/gtanzi-Murray-Solchaga%20113-176.pdf>.

- Taylor S.J., Bogdan R. (1987). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Barcelona España. Ed. Paidós, SAICF.
- Teoría de la organización (2007). Consultado el 8 de septiembre 2010, de [http://www.alipso.com/monografias/teoriade la organización](http://www.alipso.com/monografias/teoriade%20la%20organizacion).
- Tron, M. E. (2010). *Modernidad en la Tributación Mundial y en América*. Revista Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. Enero 2010.
- Villaseñor, R. (2008). ¿Ingenuidad, ceguera o negligencia del fisco federal?. Despertar de abastos, periódico de información y análisis editado por la UCMA; México, temas fiscales, agosto 2008.
- Villegas, H. B. (1994). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ta. Edición, Argentina. Ed. Depalma Buenos Aires.
- White, R. y James, B. (2003). *Manual de outsourcing, guía completa de internalización de actividades empresariales para ganar competitividad*. 1ra. Edición, Barcelona España, Ed. Gestión 2000 SA.
- Yin, R. K. (1994). *Case study research. Design and methods*, sage. Londres.
- Zazueta, E. (2006). *Implicaciones del dictamen fiscal en la mediana empresa comercial de Sinaloa. Un estudio de caso*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de la Maestría en Impuestos, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Zorrilla S. y Torres X. (1992). *Guía para elaborar la tesis*. 2da. Edición, México. Ed. Mc Graw Hill.

LEGISLACION CONSULTADA

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley de Ingresos de la Federación

Ley de Sociedades Cooperativas

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley General de Sociedades Mercantiles

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito

Presupuesto de Egresos de la Federación

Ley de Coordinación Fiscal

SITIOS VISITADOS EN LA INTERNET

www.alipso.com/monografias/teoriadelaorganización

www.amech.com

www.banxico.org.mx/tipo/publicaciones/seminarios/gtanzi-Murray-Solchaga%20113-176.pdf

www.canacoculiacan.com.mx

www.cemefi.org.mx

www.cnnexpansion.com

www.conacyt.edu.mx

www.despertardeabastos.com.mx/temas/agosto.html

www.dofiscal.com

[www.exonline.com.mx/diario/noticias/dinero/economia/reescribir-reglas-globales: ocde 487893](http://www.exonline.com.mx/diario/noticias/dinero/economia/reescribir-reglas-globales:_ocde_487893)

www.fiscalia.com, 25 de agosto 2010

www.gestiopolis.com//recursos/documentos/fulldocs/ger/doorganizacional.htm

www.grupomorsa.com.mx

www.idcweb.com

www.imcp.org.mx

www.imss.gob.mx

www.inegi.gob.mx

www.infonavit.gob.mx

www.isef.com

www.jornada.unam.mx, 19 de noviembre del 2010

www.joseacontreras.net/admon/presadm_archivos/frame.htm. 02 de octubre 2010

www.juridicasunam.edu, 22 de junio del 2010

www.laipsinaloa.gob.mx. 17 de mayo del 2011

www.noticias.universia.net.mx/entrevista/noticia/2009/09/25bajar-impuestos-solucion-dice-nobel.html

www.offixfiscal.com

www.sat.gob.mx

www.scjn.gob.mx

www.se.gob.mx

www.shcp.gob.mx

www.sinaloa.gob.mx

www.tax.com

www.ue.com

www.unam.edu.com

ANEXOS

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA**DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES****TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA
MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO****ANEXO: 1**

LA INTERROGANTE O PREGUNTA CENTRAL QUE ORIENTÓ NUESTRO TRABAJO Y QUE ENCONTRAMOS RESPUESTA EN LA PRESENTE INVESTIGACIÓN ES:

¿CUÁLES SON LAS ESTRATEGIAS FISCALES QUE HAN UTILIZADO LAS MEDIANAS EMPRESAS COMERCIALES SINALOENSES COMO FACTOR DE DESARROLLO PARA DISMINUIR SU CARGA TRIBUTARIA, SUS BENEFICIOS, OBSTÁCULOS PARA SU ACCESO, ASÍ COMO LOS RIESGOS Y LAS IMPLICACIONES PARA SU APLICACIÓN?

Con el objeto de sistematizar nuestro trabajo, de la pregunta planteada anteriormente se derivaron otras interrogantes, que contienen las variables más relevantes de dicho problema y que además formaron parte de nuestros instrumentos de acopio de información, las cuales son las siguientes:

1.- ¿Cuáles son los principales problemas fiscales que afectan actualmente a las empresas sinaloenses?

2.- ¿Qué estrategias fiscales han utilizado las empresas para minimizar su carga tributaria?

3.- ¿Cuál es la estrategia fiscal más representativa aplicada en la empresa y cuáles son sus características?

4.- ¿Cómo ha sido el proceso de implementación de estrategias fiscales en la empresa comercial sinaloense?

5.- ¿Cuáles son los principales obstáculos y riesgos identificados para la implementación de las estrategias fiscales?

6.- ¿Qué resultados han obtenido las medianas empresas comerciales sinaloenses al implementar estrategias fiscales?

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA
MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO: 2

GUIA DE ENTREVISTA 1

GUIA PARA DIRECTIVOS DE LA EMPRESA

- 1.- ¿Cuáles son los principales problemas que afectan actualmente a las empresas sinaloenses?*
- 2.- ¿Cuál es la problemática de la empresa en los últimos años?*
- 3.- El incremento de los impuestos en los últimos años. ¿Han afectado en su desarrollo a la empresa?*
- 4.- ¿Qué estrategias fiscales ha utilizado la empresa para minimizar su carga tributaria?*
- 5.- ¿Cuál es la estrategia fiscal más representativa de ahorro que ha beneficiado a la empresa?*
- 6.- ¿Cuáles son los principales obstáculos identificados para la implementación de las estrategias fiscales?*
- 7.- ¿Cuáles son los beneficios que ha obtenido la empresa al implementar estrategias fiscales?*
- 8.- Al implementar las estrategias fiscales ¿Existen algunos riesgos que previamente fueron considerados? y ¿Cuáles son?*
- 9.- ¿Cuáles son los escenarios futuros al implementar estrategias fiscales?*

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA
MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO: 3

GUIA DE ENTREVISTA 2

GUIA PARA EMPLEADOS DE LA EMPRESA

- 1.- Actualmente ¿Cuáles son los principales problemas de las empresas sinaloenses y los de esta empresa?*
- 2.- ¿Cuáles son las estrategias fiscales que la empresa ha implementado para disminuir la carga tributaria?*
- 3.- De las estrategias fiscales aplicadas, ¿Cuál de ellas considera que la empresa ha obtenido un ahorro significativo?*
- 4.- ¿Qué beneficios ha obtenido la empresa al utilizar estrategias fiscales?*
- 5.- ¿Cuáles son los requisitos necesarios que considera usted al implementar estrategias fiscales en la empresa?*
- 6.- Al implementar la empresa estrategias fiscales. ¿Cuáles son los riesgos o delitos en materia fiscal que está expuesta?*
- 7.- La empresa ¿Cumple con sus obligaciones fiscales?*
- 8.- Para llevar a cabo la implementación de estrategias fiscales en la empresa. ¿Cuáles considera usted que son los principales obstáculos que impiden su aplicación?*
- 9.- ¿Cuál es la perspectiva a futuro de la empresa al utilizar estrategias fiscales?*

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA
MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO: 4

GUIA DE ENTREVISTA 3

GUIA PARA DIRECTIVOS EXTERNOS

- 1.- ¿Cuál es la problemática actual de las empresas sinaloenses?*
- 2.- ¿Cuáles son las estrategias fiscales que las empresas sinaloenses han implementado para disminuir su carga tributaria?*
- 3.- ¿Cuál de las estrategias fiscales utilizadas por las medianas empresas comerciales sinaloenses considera de mayor importancia para su desarrollo?*
- 4.- ¿Qué beneficios han obtenido las empresas sinaloenses al utilizar estrategias fiscales?*
- 5.- ¿Cuáles son los requisitos de las empresas para implementar estrategias fiscales?*
- 6.- Para la implementación de estrategias fiscales las empresas se enfrentan a obstáculos que impiden su aplicación. ¿Cuáles son los obstáculos que les afectan?*
- 7.- ¿Cuáles son los riesgos que asume la empresa al utilizar estrategias fiscales?*
- 8.- ¿Cuáles son los escenarios futuros de las empresas sinaloenses al implementar estrategias fiscales?*

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA
MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO: 5

AT'N GRUPO MORSA

CP. Fidel López Angulo

Representante Legal

P r e s e n t e . –

Por este conducto y de la manera más atenta solicito ante usted el acceso a las instalaciones de **“GRUPO MORSA”** para llevar a cabo una visita de estudio de carácter académica de su empresa, con la finalidad de obtener información necesaria é indispensable para incluirla en la tesis para obtener el grado de Doctor en Estudios fiscales. Dicho estudio de caso fue seleccionado, ya que el titulo de la tesis se denomina **“POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO EN LA MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO”**.

Sin más por el momento y en espera de vernos favorecidos quedamos de usted como siempre.

Culiacán, Sin a 20 de Octubre del 2010.

A T E N T A M E N T E

ELEAZAR ANGULO LOPEZ

Alumno del Doctorado en Estudios Fiscales



Grupo Morsa de Mexico S.A. de C.V.

Lugar numero 18 de 33 empresas en México
(entre 501 y 3000 empleados)

¡ FELICIDADES !



EMPRESA SOCIALMENTE RESPONSABLE



2010



2011

¡ FELICIDADES !



PRIMER MAYORISTA REFACCIONARIO EN OBTENER POR SEGUNDO AÑO CONSECUTIVO EL DISTINTIVO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL

"TRANSFORMANDO GRUPO MORSA DESDE SU GENTE"





TECNOLOGIA INNOVADORA EN SISTEMA DE FRENOS



Desde el mes de Junio en el área de ventas de Morsa hay un recolector de pilas de uso doméstico, el cual fue otorgado por la Delegación de **PROFEPA** por el compromiso que ha mostrado Grupo Morsa al promover el correcto desecho de pilas.

Estos recolectores también se pueden encontrar en algunas tiendas Oxxo, con lo cual se busca que más personas depositen las pilas y se reduzca la contaminación que se genera cuando se mezcla con otros desechos o tiene contacto con la naturaleza. Con este mismo sentido se colocó el recolector en el área de ventas: **lograr involucrar tanto a los colaboradores de Grupo Morsa y acercar esta iniciativa a los clientes y comunidad cercana.**

Cada dos meses se estará reubicando este recolector entre los tres puntos de venta en Culiacán (Diesel Valle, Batery Pro y Morsa) para acercar a más personas a la cultura del Cuidado del Medio Ambiente.

¡Échale las pilas y **promúevelo!**

¡Pilas, Pilas

y más Pilas!



¡Encuétralo en la foto!




El distintivo como **Empresa Socialmente Responsable** además de reafirmar el compromiso de Grupo Morsa en diferentes sectores como en lo legal y el cuidado del medio ambiente, implica que sus colaboradores demuestren con resultados las acciones que llevan a cabo dentro de la empresa.




Poner a la vista de todos el logotipo ESR, expone que tanto los colaboradores y empleados, promueven la responsabilidad social a través de su trabajo y sus acciones, por ejemplo como estacionarse correctamente y respetar el lugar de estacionamiento de un cliente o vecino.

¿Cómo lo demuestras tú?

Campeche - Cancún - Culiacán - Durango - Guadalajara - Hermosillo - La Paz - Los Mochis - Mazatlán - Mérida - Tepic - Veracruz - Villahermosa



GRUPO
MORSA
DE MÉXICO S.A. DE C.V.




EMPRESA
SOCIALMENTE
RESPONSABLE

La Dirección General de Grupo Morsa de México tiene el agrado de reconocer al **Ganador Nacional** del 1er Concurso Nacional de Dibujo Infantil: "¿Cómo Salvar al Medio Ambiente?", realizado en el mes de Abril de 2011.

¡¡FELICIDADES!!

¡YO PUEDO
SALVAR AL
MEDIO
AMBIENTE!




Abraham Alonso
del Cid Soqui

11 Años

La Paz,
Baja California Sur.

Noy gracias a ti, tenemos más





UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA MEDIANA EMPRESA
COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO 6

ESQUEMAS PARA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

OBSERVACIÓN	ENTREVISTA GRABADA	ACOPIO DOCUMENTAL	ACOPIO FOTOGRAFICO	ACOPIO BIBLIOGRAFICO	ACOPIO DE VIDEO

TRATAMIENTO DE DATOS

↓	↓	↓	↓	↓	↓
Elaboración y codificación de notas de campo	Trascripción simple y numeración de entrevistas	Ordenación de documentos y elaboración de notas bibliográficas y campo	Agrupación y numeración de fotos y elaboración de notas de campo	Ordenación y elaboración de notas bibliográficas	Agrupación y numeración de Videos y elaboración de notas de campo

Fuente: Rodríguez Peñuelas (2003).

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA MEDIANA EMPRESA
COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO 7

ESQUEMAS PARA PROCESAMIENTO DE DATOS DE LA ENTREVISTA

ENTREVISTADO	PREGUNTAS A RESPUESTA 1	PREGUNTAS A RESPUESTAS 2Y3	RESPUESTAS A PREGUNTAS 4Y5	RESPUESTAS A PREGUNTA 6	OBSERVACIONES
	Identificación de categorías	Identificación de categorías	Identificación de categorías	Identificación de categorías	
	Síntesis de respuestas	Síntesis de respuestas	Síntesis de respuestas	Síntesis de respuestas	

Fuente: Rodríguez Peñuelas (2003).

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA MEDIANA EMPRESA COMERCIAL
SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO 8

ESQUEMAS PARA PROCESAMIENTO DE DATOS DE LA INVESTIGACIÓN

ACTIVIDAD	RESPUESTAS A PREGUNTA 1	RESPUESTAS A PREGUNTA 2 Y 3	RESPUESTAS A PREGUNTA 4 y 5	RESPUESTAS A PREGUNTA 6	OBSERVACIONES
	Identificación de categorías	Identificación de categorías	Identificación de Categorías	Identificación de categorías	
	Síntesis de respuestas de entrevistas	Síntesis de respuestas de entrevistas	Síntesis de respuestas de entrevistas	Síntesis de respuestas de entrevistas	Síntesis de respuestas de entrevistas
	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas
	Diseño y estructura de presentación de resultados	Diseño y estructura de presentación de resultados	Diseño y estructura de presentación de resultados	Diseño y estructura de presentación de resultados	Diseño y estructura de presentación de resultados
	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas	Síntesis de notas agrupadas
	Presentación de resultados	Presentación de resultados	Presentación de resultados	Presentación de resultados	Presentación de resultados

Fuente: Rodríguez Peñuelas (2003).

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA MEDIANA EMPRESA
COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO

ANEXO 9

SISTEMATIZACION DE LA INVESTIGACION

INTERROGANTE CENTRAL	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	MARCO TEORICO
<p>¿Cuáles son las estrategias fiscales que han utilizado las medianas empresas comerciales sinaloenses como factor de desarrollo para disminuir su carga tributaria, sus beneficios, obstáculos para su acceso, así como los riesgos y las implicaciones para su aplicación?</p> <p>PREGUNTAS DE INVESTIGACION</p> <p>1.- ¿Cuáles son los principales problemas fiscales que afectan actualmente a las empresas sinaloenses?</p> <p>2.- ¿Qué estrategias fiscales han utilizado las empresas para minimizar su carga tributaria?</p> <p>3.- ¿Cuál es la estrategia fiscal</p>	<p>GENERAL</p> <p>Analizar las estrategias fiscales aplicadas por las Organizaciones Sinaloenses como una herramienta para disminuir la carga tributaria, así como los requisitos para su aplicación, los beneficios obtenidos, los riesgos que implican, la importancia del conocimiento de ciertas figuras jurídico-fiscales y el impacto en el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense.</p> <p>PARTICULARES</p> <p>1.- Identificar y describir los principales problemas fiscales que afectan a las medianas empresas comerciales sinaloenses.</p> <p>2.- Enunciar y analizar las estrategias fiscales utilizadas por las medianas empresas comerciales</p>	<p>La implementación de estrategias a través de figuras jurídicas y fiscales por parte de las medianas empresas comerciales Sinaloenses, les han permitido obtener beneficios económicos, así como la valoración e implicaciones de riesgos y obstáculos por la política fiscal del Gobierno Federal.</p>	<p>Teoría de las organizaciones: Daft 2005, Contreras 2007, Hall 1980, Kast y Rosenweigh 2000, Rodríguez Peñuelas 2004, Barba Álvarez 2001, Cereceres 2007.</p> <p>Desarrollo organizacional: Chiavenatto 2007, Pariente 1998, Rodríguez Peñuelas 2004, Borboa Quintero 2005, Kast 1998.</p> <p>Teoría de los impuestos: Flores Zavala 2001, Bettinger 2002, Álvarez Alcalá 2010, Carrasco 2003. Delgadillo 2003, Faya 1999.</p>

<p>más representativa aplicada en la empresa y cuáles son sus características?</p> <p>4.- ¿Cómo ha sido el proceso de implementación de estrategias fiscales en la empresa comercial sinaloense?</p> <p>5.- ¿Cuáles son los principales obstáculos y riesgos identificados para la implementación de las estrategias fiscales?</p> <p>6.- ¿Qué resultados han obtenido las medianas empresas comerciales sinaloenses al implementar estrategias fiscales?</p>	<p>sinaloenses que han permitido la disminución de la carga tributaria, así como describir el proceso de su implementación y los requisitos para su aplicación.</p> <p>3.- Especificar los obstáculos y riesgos que la mediana empresa comercial sinaloense enfrenta al implementar estrategias fiscales.</p> <p>4.- Identificar los beneficios obtenidos por la utilización de estrategias fiscales y señalar de que manera han sido aplicados para el desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense.</p> <p>5.- Proponer alternativas de solución que pudieran ser implementadas por las empresas comerciales sinaloenses para lograr una adecuada estrategia fiscal.</p>		<p>Estrategia: Mintzberg 1993, Rodríguez Peñuelas 2003^a, Quinn 1993, Stainer 2002, Prahalad 2008.</p> <p>Estrategia fiscal: Rodríguez Valencia 2001, Diep Diep 2001, Krebs Pérez 2006, Moran Mendoza 2005, Reyes Corona 2009, Reyes Mora 2008, Rezzoagli 2006, Antúnez Álvarez 2010, Orozco 2010, Palao Taboada 1996, Sánchez Miranda 2008.</p> <p>Política fiscal: Stiglitz 2009, Faya 1999, Latapí 2000, Álvarez Alcalá 2010, Margain 2004, Núñez Miñana 1998, Bettinger 2002, Carrasco 2003, Amieva 2002, Da Silva 1993, De la Garza 1982, Huerta 2007, Jarach 2004, Ramírez Cedillo 2009, Schettino 2003.</p>
---	---	--	---

Fuente: Elaboración propia

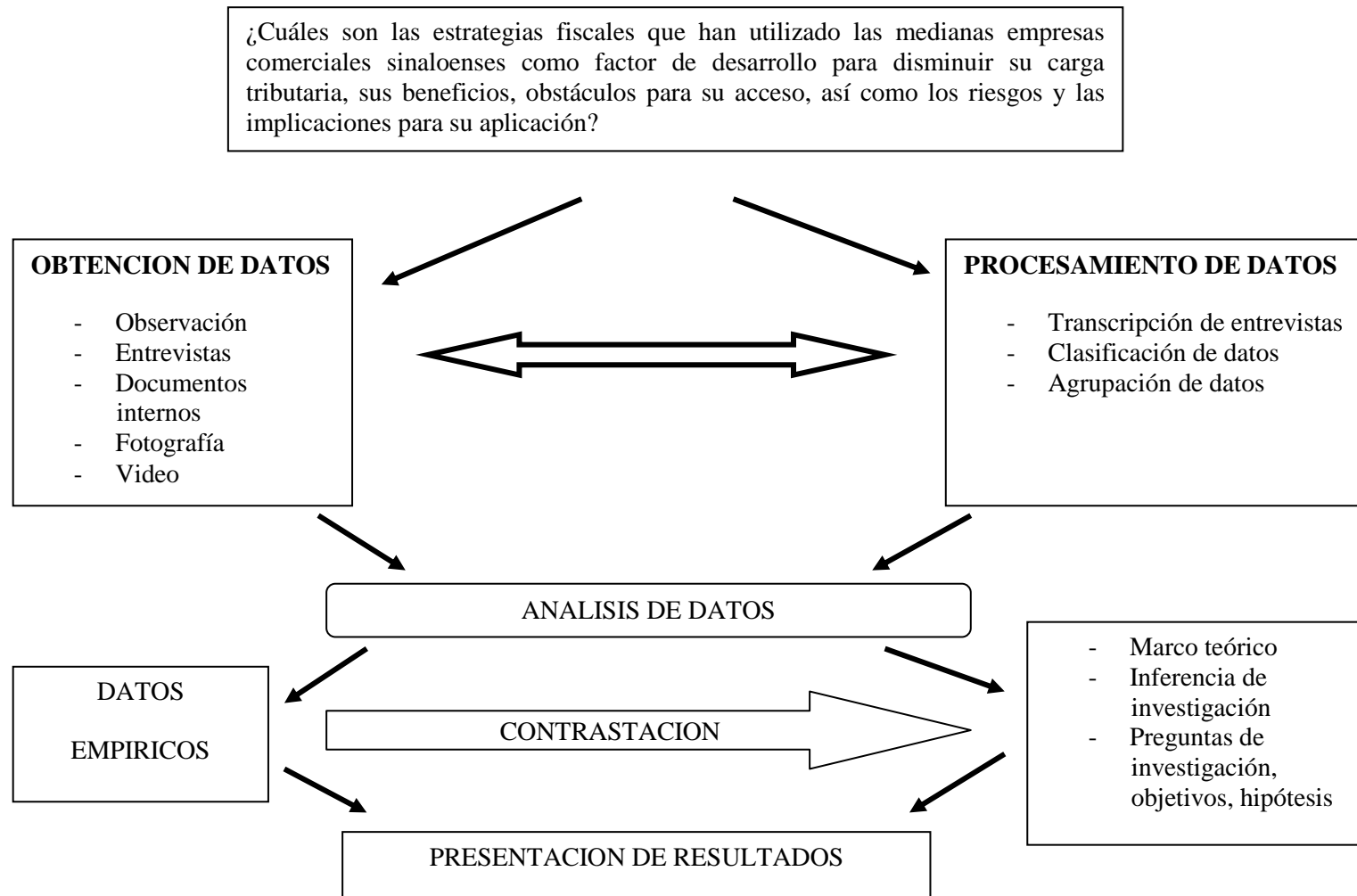
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

**TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA MEDIANA EMPRESA
COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO**

ANEXO 10

CONTRASTACION DE DATOS EMPIRICOS Y MARCO TEORICO DE LA INVESTIGACIÓN



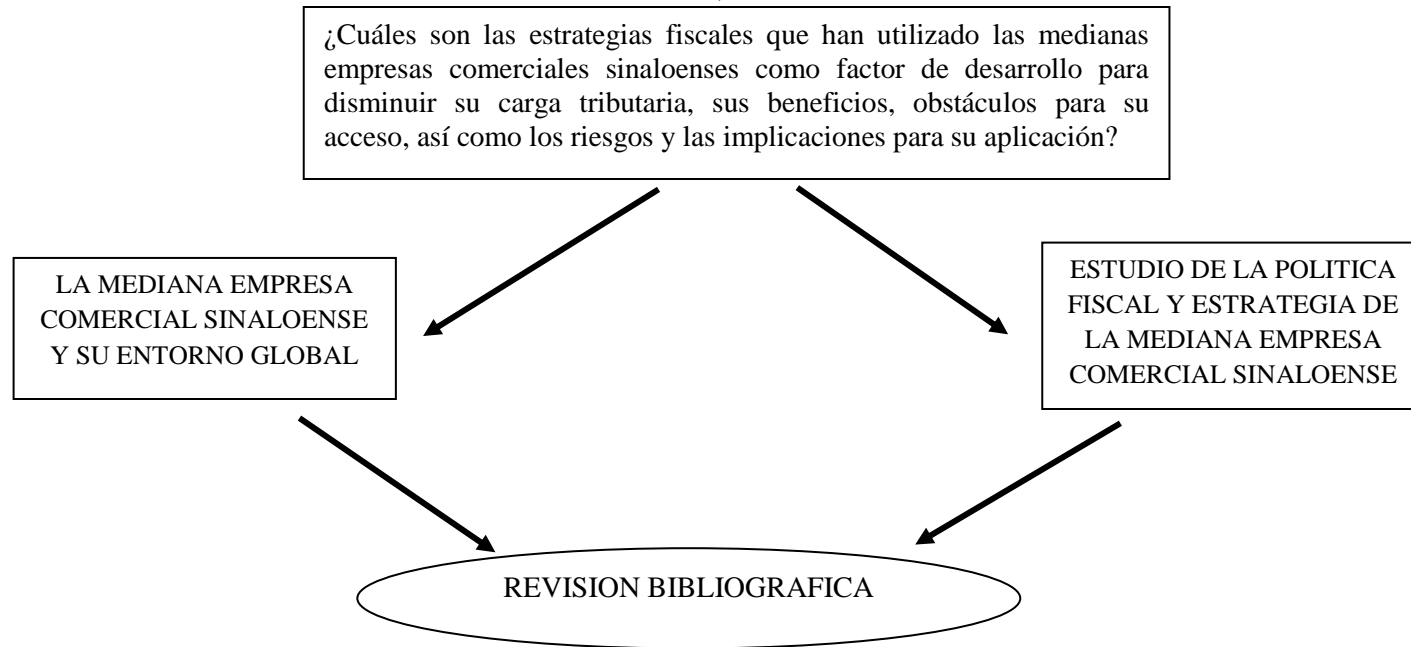
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES

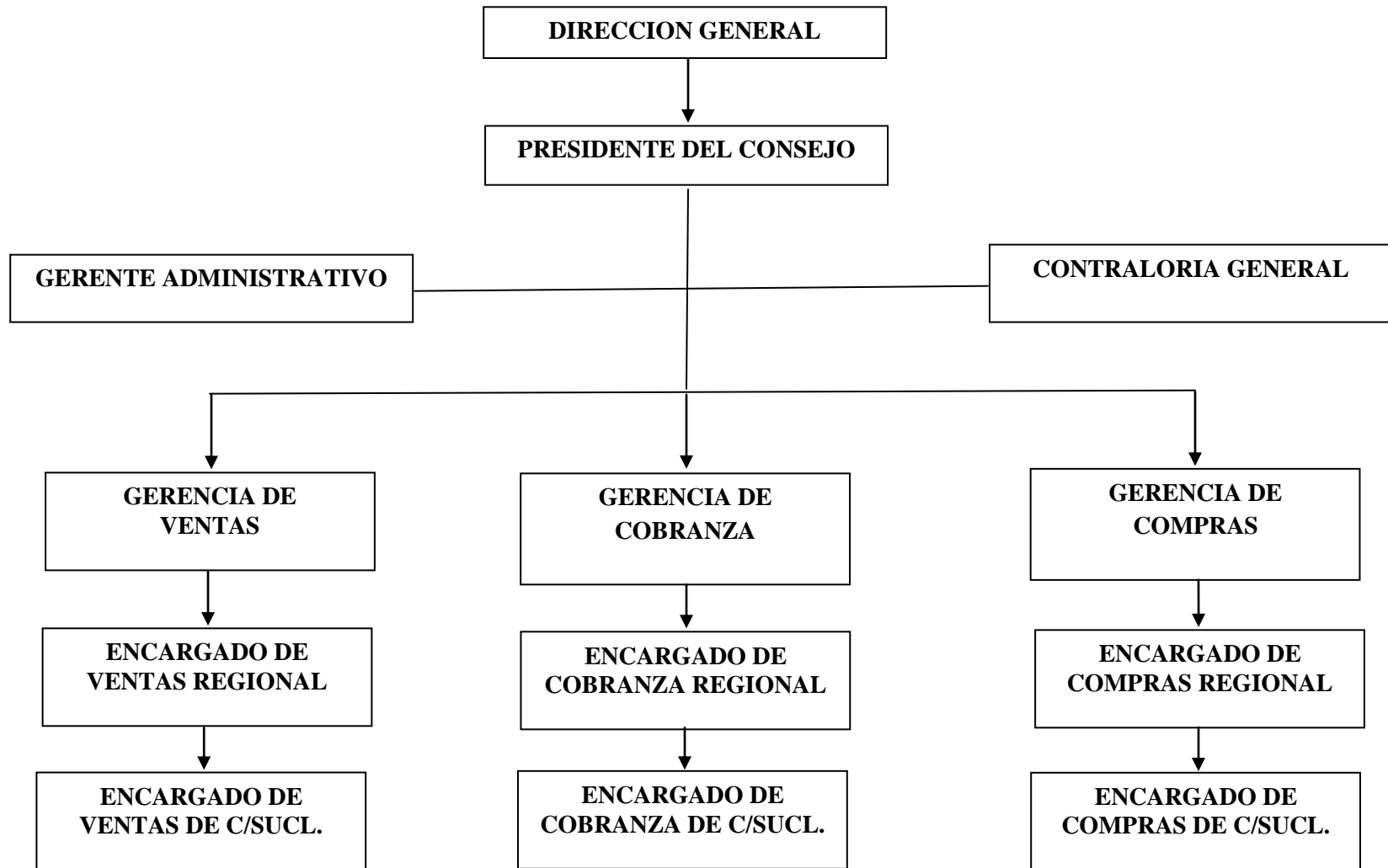
TESIS: POLITICA FISCAL Y ESTRATEGIA COMO FACTOR DE DESARROLLO DE LA MEDIANA EMPRESA COMERCIAL SINALOENSE. UN ESTUDIO DE CASO

ANEXO 11

MARCO TEORICO, SU CONSTRUCCION



Fuente: Elaboración propia

ORGANIGRAMA DE GRUPO MORSA 2011

Fuente: Documento interno proporcionado por GM.