

## Aplicación de la normativa contable y la evasión fiscal del impuesto sobre la renta en México

*Application of accounting regulations and income tax evasion in México*

Martha Karina Amezcuá Luján<sup>1</sup>; María Patricia Rivera Espinoza<sup>2</sup>; María del Rosario Ruiz Moreno<sup>3</sup>

**Recibido:** 22 de enero de 2020.

**Aceptado:** 15 de abril de 2020.

**DOI:** <https://doi.org/10.36791/tcg.v0i14.74>

**JEL:** M41. Contabilidad. H26. Evasión fiscal.

### Resumen

Se examina si la aplicación de la normativa contable contribuye en la disminución de la evasión fiscal del ISR en México. Se realizó un estudio descriptivo observacional, así como el análisis cualitativo de preceptos legales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y criterios normativos en materia tributaria, tomando como muestra a contribuyentes personas morales y físicas sujetas tanto al pago del ISR como al cumplimiento de las obligaciones fiscales de llevar contabilidad y aplicar normativa contable; se efectuó un análisis a los datos obtenidos en censos económicos. Los resultados revelan que la

evasión fiscal fue menor en las personas morales que tienen la obligación de aplicar normativa contable de conformidad con la LISR en comparación con las personas físicas que no cuentan con la obligación de aplicarla. Se recomienda continuar profundizando en el estudio del impacto fiscal. Se concluye que la aplicación de la normativa contable aporta a la disminución de la evasión fiscal de ISR en México.

**Palabras clave:** normas, contabilidad, tributación.

<sup>1</sup> Martha Karina Amezcuá Luján. Doctora en Estudios Fiscales por la Universidad de Guadalajara (UdeG). Profesora e Investigadora del Centro Universitario del Sur (Cusur) de la UdeG. Socia Fundadora de la Academia de Doctores en Estudios Fiscales de Jalisco, A.C. Correo: karina.amezcua@cusur.udg.mx. ORCID ID: 000-0002-6919-0362.

<sup>2</sup> María Patricia Rivera Espinoza. Doctora en Ciencias por la Universidad de Colima (UdeC). Profesora e Investigadora del Centro Universitario del Sur (Cusur) de la Universidad de Guadalajara (UdeG). Correo: patricia@cusur.udg.mx. ORCID ID: 0000-0002-6340-9554.

<sup>3</sup> María del Rosario Ruiz Moreno. Doctora en Estudios Fiscales por la Universidad de Guadalajara (UdeG). Profesora e Investigadora de la Universidad de Guadalajara y la Universidad Panamericana. Presidente de la Academia de Doctores en Estudios Fiscales de Jalisco, A. C. Correo: rosarioruiz@ruizmoreno.com. ORCID ID: 0000-0001-6693-5704.

## Abstract

*It is examined whether the application of accounting regulations contributes to the ISR income tax evasion in Mexico. An observational descriptive study was realized and the qualitative analysis of several legal precepts contained in the Ley del Impuesto Sobre la Renta (“Mexican Income Tax Law” or “LISR”), as well as regulatory criteria in the tax sphere, taking as a sample taxpaying legal entities and individuals subjects to both the payment of ISR and the fulfillment of their fiscal duties, such as bookkeeping and applying accounting rules, an analysis was performed on the data obtained from economic censuses. The results prove that tax evasion was lower in legal entities that are obliged to apply accounting regulations following the LISR, compared to individual subjects who are not obliged to apply such regulations. It is recommended the further study of the fiscal impact. It is concluded that the application of the accounting normative contributes to the reduction of fiscal evasion of ISR in Mexico.*

**Keywords:** *rules, accounting, taxation.*

## Introducción

El bajo crecimiento de la economía y la desigualdad en la distribución del ingreso son algunos problemas que enfrenta México; para recuperar la economía es necesario fortalecer los ingresos públicos (Casar, 2019). Por ello, un sistema tributario debe ser capaz de recaudar los ingresos necesarios para financiar los gastos públicos que provean los servicios y bienes que la ciudadanía demanda, así como de cumplir con sus funciones. En México los dos principales instrumentos tributarios son el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el

Impuesto al Valor Agregado (IVA), que son altamente susceptibles a la evasión fiscal (Delfín, Hernández y Ramírez, 2016: 62-63), definida como “toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria” (Servicio de Administración Tributaria [SAT], 2014: 4).

La evasión de impuestos en México es originada por diversos factores, tales como la “falta de cultura contributiva del ciudadano y de credibilidad en la función de asignación de los recursos financieros de manera eficiente y transparente por parte del Estado” (Aguirre y Sánchez, 2019: 7), a los que se suman los bajos niveles de crecimiento económico y la subóptima capacidad contributiva, administrativa y técnica de la autoridad tributaria ante los contribuyentes que inducen a conductas elusivas o evasivas del cumplimiento de obligaciones fiscales; por esta razón es importante contar con políticas y esquemas tributarios eficaces y eficientes para mejorar el índice recaudatorio y evitar que la pérdida de ingresos fiscales por evasión se incremente. Entre 2012 y 2018 el ISR conjuntamente con el IVA y el IEPS aportaron en promedio el 96.2 por ciento del total de ingresos tributarios en México; por su parte, la evasión fiscal que tras la crisis de 2008 tuvo un incremento en 2009, se vio disminuida entre 2010 y 2016. En tanto, el promedio de recaudación de México llegó a la mitad del porcentaje alcanzado por los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que entre 2016 y 2017 fue de un 34.2 por ciento, razón por la cual el SAT mexicano continúa trabajando para consolidar la baja de evasión fiscal como estrategia para incrementar la recaudación (Cámara de Diputados, 2019: 4-5, 19, 29-30; OCDE, 2019: 5; SAT, 2020: 3 y 16).

Los ingresos tributarios son de obligatoriedad para los

contribuyentes residentes en México y se concretan a partir del pago de impuestos<sup>1</sup> previstos en el Sistema Tributario Mexicano, entre los que sobresale el ISR. Para cumplir con la obligación del pago de dicho impuesto establecida en el artículo 1, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente en 2020, las personas físicas y morales tributan bajo diversos regímenes a fin de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales que variarán atendiendo al régimen tributario al que pertenecen; entre ellas se encuentra la obligación de llevar contabilidad y, tratándose de personas morales, también la de aplicar la normativa contable nacional o internacional. La idea central de este trabajo es investigar si la aplicación de la normativa contable coadyuva en la disminución de la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta en México.

A partir de lo cual se identifican diversos autores como De Simone quien demuestra un vínculo entre la contabilidad financiera y el desplazamiento de ingresos entre jurisdicciones por la aplicación de normas contables internacionales, como las NIIF, por las empresas filiales y un incremento en la transparencia de la información financiera (2016: 13, 32-35), perspectiva compartida por Ciao et al., quienes a través de su estudio documentan un cambio de política en la normativa contable estadounidense, que implicó la opción para empresas de no divulgar información financiera del rubro de ganancias y redundó en una disminución de la transparencia y calidad de la información contable, al presentarse mayor asimetría en dicha información de empresas que transfirieron ingresos para un beneficio fiscal (2018: 998). Sus resultados contribuyen a develar la influencia que tiene la aplicación de estas normativas en los ingresos, la comparabilidad, así como en la

transparencia de la información financiera, característica imprescindible para inhibir la evasión fiscal.

Coinciden también con los hallazgos encontrados por Bonilla et al., quienes demostraron que esta misma circunstancia tiene un efecto fiscal en la determinación del impuesto a las utilidades empresariales, que redunda en el incremento o ampliación de la base gravable de renta y son una estrategia para el control tributario y el combate a la elusión y evasión fiscal, limitando la utilización de “figuras utilizadas con claros fines de evasión tributaria” (2016: 14, 295 y 310).

Por lo anterior, se analiza lo establecido en la LISR mexicana con el objetivo de demostrar que en dicha ley existe la obligación fiscal de aplicar normativa contable nacional e internacional por parte de algunos contribuyentes, disposición que permite homologar los criterios para la elaboración y presentación de información financiera que cumpla con los estándares aceptados mundialmente, asegurando a los usuarios —entre los que se encuentran las autoridades fiscales— la obtención de información confiable y transparente para la determinación del tributo. En México, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) es el organismo encargado de emitir dicha normativa para entidades mexicanas, denominada Normas de Información Financiera (NIF) que converge con las Normas Internacionales de Información (NIIF), obligatoria para las empresas públicas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores a partir de enero de 2012.

## Marco Teórico

### Normativa contable aplicable en México

En una empresa, el vínculo entre accionistas, empleados o sujetos relacionados con ésta implica el

<sup>1</sup> La obligación para la persona física o moral residente en México del pago de impuestos se encuentra establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM): “Son obligaciones de los mexicanos...contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (Honorable Congreso de la Unión, 2020b).

manejo de información financiera transparente y confiable, factor que propicia la atracción de nuevas fuentes de financiamiento internacionales e incentiva a las nacionales, beneficiando su crecimiento y proyección hacia mercados de capitales globales. Al respecto, organismos como la OCDE proponen mejorar el marco regulatorio del gobierno corporativo que favorezca un crecimiento económico sostenible a partir del establecimiento de principios que ayuden a evaluarlo y mejorarlo, de tal manera que las normas y prácticas relacionadas con éste deben ser bien entendidas en todos los países y seguir estándares internacionalmente aceptados que implican varios ámbitos, tales como legislaciones en materia mercantil, de valores laboral, medioambiente, tributaria, normas contables y de auditoría, entre otros (OCDE, 2016).

Por ello, la adopción de normas contables nacionales que se ajusten a las reconocidas internacionalmente, según la OCDE, son muestra de buenas prácticas de gobierno corporativo, ya que generan confianza en inversores, partes vinculadas o actores interesados dada la pertinencia, fiabilidad, transparencia y comparabilidad de la información emitida por las sociedades que las aplican y las revelan a través de estados e informes financieros (2016). Perspectiva comprobada a través del estudio sobre cambios en la inversión de los fondos mutuos extranjeros en las empresas efectuado por DeFond et al. (2011) quienes demuestran que la adopción de las NIIF permite una mejor comparabilidad de estados financieros.

Actualmente, algunas empresas mexicanas ejercen buenas prácticas acordes a los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y G20<sup>1</sup> al sujetarse a la normativa contable nacional denominada NIF emitida por el CINIF y que converge con las internacionales: las

NIIF o International Financial Reporting Standards (IFRS) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o *International Accounting Standards Board* (IASB) —cuya aplicación obligatoria en México inició en enero de 2012— y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de América o *United States of America Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP) para aquellas empresas que tienen vínculos o comercializan con dicho país (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera [CINIF], 2020; Ernest Young, 2020; International Accounting Standards Board [IASB], 2020).

Tal normativa contable representa un conjunto de reglas y procedimientos sobre el registro de operaciones o transacciones de una entidad para la elaboración y presentación de estados financieros, con la finalidad de otorgar bases consistentes y comparables en el transcurso del tiempo que permitan a los usuarios de la información una correcta interpretación y análisis.

### **Vinculación de la normativa contable y la legislación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta en México**

Las buenas prácticas de gobierno corporativo de un país se ven incentivadas cuando se establece en su legislación tributaria la aplicación de normativa contable nacional o internacional. Estas acciones son identificables en diversas leyes tributarias mexicanas que establecen su implementación como una obligación fiscal, que comprende a su vez la aplicación de procedimientos o métodos establecidos para el debido cumplimiento de obligaciones tributarias, toda vez que a partir de un sistema de registro contable de operaciones o transacciones efectuadas por una empresa o entidad

---

<sup>1</sup> El G-20 es un foro sobre mercados financieros y economía mundial en el que participan 19 países y la Unión Europea. Para más información consultar el siguiente enlace: <https://g20.org>

económica, se emite información financiera a diversos usuarios atendiendo al objetivo y campo de aplicación.

Avanzando con el razonamiento de la obligatoriedad fiscal en la aplicación de la normativa contable, así como la de llevar la contabilidad establecida en la LISR, es preciso subrayar que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en 2020 establece que para determinar la contribuciones tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales deben “considerar el momento de causación conforme se realizan las situaciones de hecho<sup>1</sup> previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurrán y conforme a las disposiciones fiscales”(Honorable Congreso de la Unión, 2020a). Por tanto, es imprescindible conocer los procedimientos para determinar la capacidad contributiva<sup>2</sup> con base en las situaciones de hecho generadoras del tributo, las cuales se materializan al expresar cuantitativamente las contribuciones y créditos fiscales<sup>3</sup> en términos monetarios, a partir de los ordenamientos fiscales que establecen procedimientos y mecanismos para medir el impuesto.

Esta materialización del tributo emana del registro de operaciones y transacciones efectuadas por una empresa en un sistema de registro contable o contabilidad, cuyos requisitos, características y elementos se establecen en el artículo 28 del CFF vigente en 2020 y su reglamento e implica la emisión de diversos documentos físicos,

electrónicos o digitales denominados: libros contables, reportes, informes, papeles de trabajo, entre otras. El factor común de todos ellos es que la información emana de un mismo sistema de registro contable transparente y confiable por cumplir con normas contables. Tratándose de los regímenes fiscales para personas morales, personas físicas con actividades empresariales o ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, puede identificarse la obligación fiscal de llevar contabilidad en los artículos 76, 110 y 118 todos de la LISR vigente en 2020, respectivamente.

Por su parte, la obligación de aplicar normativa contable se encuentra establecida en los preceptos legales que a continuación se exponen, distinguiéndose aquellos que aluden a los principios de contabilidad generalmente aceptados, tales como los artículos 58-A, fracción III, inciso b); y el artículo 60, fracción II, segundo párrafo, ambos del CFF (Honorable Congreso de la Unión, 2019a), los que mencionan a las normas de información financiera como los artículos 28 fracción XXVII quinto párrafo; 76-A, segundo párrafo, inciso a), numerales 2 y 4; 78, segundo párrafo; y 180 último párrafo todos de la LISR, así como el Artículo Quinto transitorio fracción IV de la Ley Federal de Derechos y el Artículo 56 segundo párrafo del Reglamento de la LISR (Honorable Congreso de la Unión 2019b; 2019c; 2019d). Se tienen también a los que se cita de forma

<sup>1</sup> Para Jarach la ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, por lo tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hechos, los hechos jurídicos, las situaciones de hecho o las situaciones en virtud de las cuales cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar tributo. Todo lo anterior es un hecho jurídico que obedece a la reinterpretación de Hensel y monografías de Geyler (Como se citó en Monreal, 2016).

<sup>2</sup> Alude a la aptitud económica del contribuyente “cuando esa aptitud para (en que consiste la capacidad económica), se refiere no al impuesto en abstracto (a los impuestos en general), sino que le pretende definir como una aptitud económica para soportar, específicamente y particularmente, un impuesto concreto y determinado, no basta con decir que el contribuyente tiene capacidad económica de contribuir por algún impuesto posible sino que hemos de definir si es capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada o determinable se le trata de exigir” (González y Pérez, 1991).

<sup>3</sup> “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado... de contribuciones, de sus accesorios o aprovechamientos...”, lo anterior, de conformidad con el artículo 4 del CFF (Honorable Congreso de la Unión, 2020a).

conjunta, tanto a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o aceptados internacionalmente y a las normas de información financiera: artículo el artículo 182 fracción I, inciso a), numeral 1, primer párrafo; fracción II, primer párrafo y numerales 3 y 5 de la LISR y el artículo 28 del RLISR (Honorable Congreso de la Unión, 2019b; 2019d).

Para coadyuvar al debido cumplimiento de la obligación fiscal de aplicar normativa contable, el SAT mexicano emitió el criterio normativo<sup>1</sup> 3/CFF/N “Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación” del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicado el 30 de abril del mismo año. La compilación de Criterios Normativos estableciendo lo siguiente:

Los artículos 58-A, fracción III, inciso b) y 60, segundo párrafo del CFF remiten a los principios de contabilidad generalmente aceptados; los artículos 28, fracción XXVII, quinto párrafo; 78, segundo párrafo; 180, último párrafo y 182, fracción II, primer párrafo y numerales 3 y 5 de la Ley del ISR, hacen alusión a las normas de información financiera, y los artículos 28; 56, segundo párrafo del Reglamento de la Ley del ISR refieren a ambas.

Los artículos 254, fracción IV y 257 Quáter, fracción V de la LFD aluden a las normas de información financiera mexicanas, y el artículo 182, fracción I, inciso a), numeral 1, primer párrafo de la Ley del ISR a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los

Estados Unidos de América o a los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente.

En los supuestos a que se refiere el primer párrafo, las disposiciones fiscales no distinguen si los principios o las normas son aquéllas emitidas por un organismo nacional o internacional; en ese sentido, basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar y al momento de su aplicación, y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate.

En los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este criterio, las disposiciones fiscales diferencian entre las normas mexicanas; Normas de Información Financiera, los principios estadounidenses, United States Generally Accepted Accounting Principles y los principios internacionales, International Financial Reporting Standards; por ello, respecto de los preceptos jurídicos en análisis, es necesario aplicar aquéllos emitidos por el organismo que corresponda, ya sea mexicano, Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., estadounidense, Financial Accounting Standards Board o internacional, International Accounting Standards Board, que se encuentren vigentes en el momento en que se deba determinar la contribución y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate (Servicio de Administración Tributaria [SAT], 2019).

Cabe señalar que el antecedente al criterio 3/CFF/N fue el criterio normativo del SAT “00/2013/CFF

<sup>1</sup> Las reglas de carácter general y los criterios de carácter interno deben ser dados a conocer por las autoridades fiscales a los contribuyentes para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales; asimismo, los funcionarios fiscales facultados también podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, lo anterior de conformidad con los artículos 33 y 35 del CFF (Honorable Congreso de la Unión, 2020a).

Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación”, emitido mediante el oficio 600-04-02-2013-11153 del 22 de abril de 2013, con el cual se dieron a conocer los acuerdos aprobados en el primer trimestre de ese año. Este criterio no dejaba en claro cuál normativa contable aplicar en virtud de que a lo largo de los ordenamientos fiscales que las citaban no se precisaba si se trataba de la normativa nacional o internacional ni el organismo emisor, solo se limitaba a señalar en el criterio 00/2013/CFF lo siguiente: “basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar, al momento de su aplicación y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate”.

En el criterio normativo 3/CFF/N “Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación”<sup>1</sup>, se proponen dos interpretaciones a ser aplicadas en los supuestos de las disposiciones fiscales que citen normativas contables: el primero señala que cuando no se precise si el organismo que emite los principios o normas es nacional o internacional “basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar y al momento de su aplicación, y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate”; por su parte, cuando se identifique si el organismo que emite los principios o normas es nacional o internacional, deben aplicarse tales principios o normas observando “que se encuentren vigentes en el momento en que se deba determinar la contribución y

que resulten aplicables al contribuyente de que se trate” (SAT, 2019). Entonces, atendiendo al criterio señalado los contribuyentes se encuentran ante tres posibles normativas contables aplicables en México: las NIF nacionales emitidas por el CINIF, las NIIF o IFRS emitidas por el IASB y los principios estadounidenses USGAAP, así como ante dos criterios para distinguir su aplicación.

Como ya se expuso, la obligación fiscal de aplicar normativa contable nacional o internacional se establece en las leyes tributarias, las cuales presentan inconsistencias al no definir claramente en algunos casos cuál de las dos es la aplicable al contribuyente o al observarse en el criterio normativo 3/CFF/N emitido por el SAT preceptos legales derogados o vigentes omitidos y vacíos. Estas características (inconsistencias y vacíos) visibles en la legislación tributaria mexicana son, según Jiménez, una causa de orden externo que originan la evasión fiscal (2003: 88) y por ende, aspectos a mejorar a fin de estandarizar las disposiciones fiscales relacionadas con la obligación de llevar contabilidad y aplicar normativa contable con las reglas, métodos, parámetros o procedimientos establecidos en las diversas normativas contables nacionales o internacionales.

### **Metodología**

Se realizó un estudio descriptivo observacional, se utilizaron los datos de resultados empíricos obtenidos en

<sup>1</sup> En el criterio 3/CFF/N del 30 de abril de 2019 fue omitido el artículo 76-A, segundo párrafo, inciso a), numerales 2 y 4 de la LISR vigente en 2019, no obstante que dicho precepto legal hace alusión a las normas de información financiera. Asimismo, aún considera los artículos 254, fracción IV y 257 Quáter, fracción V de la Ley Federal de Derechos (LFD) derogados en dicho ordenamiento legal para el año 2019, y omite señalar la fracción IV del artículo quinto transitorio del decreto por el que se reforman diversas disposiciones del Capítulo XII del Título Segundo de la Ley Federal de Derechos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2005, vigente en 2019, que alude a la aplicación de NIF mexicanas.

el estudio más reciente y amplio de evasión global 2017 en el que se analizó la evasión fiscal de ISR, tanto de personas morales —en las que fueron comprendidas sociedades cooperativas, asociaciones o sociedades civiles, sociedades mercantiles con fines de lucro, industria, comercio, servicios del sector público, administración pública y defensa— como de personas físicas de los regímenes fiscales de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ingresos por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y con actividades empresariales (Cámara de Diputados, 2019).

Para la selección de los tipos de contribuyentes que forman parte de la muestra en el presente estudio se identifican aquellos que cuentan con las obligaciones de llevar contabilidad y aplicar la normativa contable, toda vez que en materia tributaria la aplicación de esta última es una obligación que solo algunos contribuyentes en México deben cumplir, de encontrarse establecida para el régimen fiscal a través del cual tributan. Bajo el método deductivo se analizó la LISR mexicana vigente en 2020, constatándose que en el artículo 76 se establece la obligación fiscal de llevar contabilidad para las personas morales. También se demuestra la obligación de llevar contabilidad de personas físicas con actividades empresariales e ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, a partir del análisis efectuado a los artículos 110 y 118 de dicho ordenamiento legal, respectivamente.

Para evidenciar la obligación de aplicar normativa contable en las personas morales de entre los artículos 28, 76-A, 78, 180 y 182 de la LISR en los que se

establece dicha obligación fiscal, se cita lo establecido en el último párrafo del artículo 180, aplicable a EMN<sup>1</sup>, el cual señala que deben determinarse diversos rubros contables y fiscales con base en las normas de información financiera (Honorable Congreso de la Unión, 2020c). Cabe señalar que del análisis teórico efectuado a la LISR y a leyes tributarias se conoció que no existe la obligación fiscal de aplicar normativa contable para las personas físicas.

Asimismo, se efectuó un análisis teórico a los censos económicos de 2009 y 2014, cuyos datos estadísticos sirvieron de insumo para determinar la evasión fiscal de ISR (San Martín et al. (2017): 26-27). Se constató que la información económica básica<sup>2</sup> recopilada en los censos comprende la relacionada con personas morales, entre las que se encuentran las EMN y las personas físicas con ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ingresos por arrendamiento y en general por el uso o goce temporal de bienes inmuebles e ingresos por actividades empresariales.

Tratándose de personas físicas de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado de conformidad con la LISR, no existe la obligación de llevar contabilidad, característica que los excluye del análisis. En dicho régimen la determinación y entero del tributo recae en el patrón, lo cual pasa a ser una medida de control objetiva que inhibe la evasión fiscal, aunado al hecho de que las únicas deducciones autorizadas para estos contribuyentes se aplican hasta la determinación del impuesto anual. Además, se encuentran perfectamente identificadas y delimitadas por la autoridad tributaria, ya

<sup>1</sup> El concepto de empresas multinacionales se encuentra establecido en la legislación tributaria mexicana en el artículo 179 de la LISR del que se desprende que serán aquéllas personas morales del Título II que efectúen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (Honorable Congreso de la Unión, 2020c).

<sup>2</sup> Información económica básica de prácticamente todas las actividades económicas que se efectúan en el país, sobre los establecimientos productores de bienes, comercializadores de mercancías y prestadores de servicios, personas físicas y morales (INEGI, 2009, 3 y 56; 2014: 4, 9 y 46).

que quedan comprendidos tan solo gastos médicos, primas de seguros por gastos médicos, gastos por colegiaturas en instituciones educativas, transporte escolar cuando es obligatorio o se incluya en la colegiatura, gastos funerarios, intereses por créditos hipotecarios y aportaciones voluntarias para retiro e impuestos locales por salarios. Por lo anterior, el régimen de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado presenta menor evasión respecto al de arrendamiento, actividades empresariales y personas morales.

Para eliminar la posibilidad de una relación espuria y sesgos por selección entre la variable “aplicación de la normativa contable” y la variable “evasión fiscal de ISR”, se examinan otros factores o variables constantes en los contribuyentes seleccionados: a) personas morales; b) personas físicas con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles; y c) personas físicas con actividad empresarial. Se examinaron las disposiciones fiscales, con base en las cuales determinan la utilidad fiscal o gravable contenidas en los artículos 9 (tratándose de personas morales) y 152 (para personas físicas con actividad empresarial y por arrendamiento), ambos de la LISR vigente en 2020.

Así, se constata que la utilidad fiscal o gravable

considerados para determinar las tasas de evasión fiscal del 2005 al 2016 (San Martín et al., 2017), son comparables y fueron determinados en concordancia con lo establecido en la LISR, ley tributaria que atiende al principio de proporcionalidad tributaria, eliminando la probabilidad de sesgos en la mecánica por la mecánica para el cálculo de la utilidad fiscal o gravable de los diferentes regímenes analizados.

Se comparan las medias aritméticas de las tasas de evasión fiscal de ISR en México entre los contribuyentes seleccionados, personas morales con la obligación de llevar contabilidad y aplicar normativa contable, frente a las personas físicas con ingresos por arrendamiento y actividad empresarial con la obligación de llevar contabilidad pero no la de aplicar dicha normativa, durante el periodo de 2005 a 2016.

## Resultados

Se comparan las medias aritméticas de las tasas de evasión fiscal de ISR en México durante el periodo comprendido de 2005 a 2016 de contribuyentes, que de conformidad con la LISR cuentan con las obligaciones fiscales de llevar contabilidad y aplicar normativa contable, en comparación con los que solo cuentan con la obligación de llevar contabilidad, expuestos en la Tabla 1:

Tabla 1. Comparación de tasas de evasión fiscal en contribuyentes obligados a llevar contabilidad

Tipo de contribuyente y régimen fiscal en el que tributa de conformidad con la LISR	Obligación de llevar contabilidad de conformidad con la LISR	Obligación de aplicar normativa contable nacional o internacional de conformidad con la LISR	Media aritmética de tasas de evasión fiscal según estudio de tasas de evasión durante el periodo de 2005 a 2016
Personas morales	SÍ	SÍ	42.42%
Persona física con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles	SÍ	No	85.25%
Persona física con ingresos por actividades empresariales	SÍ	No	68.38%

*Nota.* En relación con las personas físicas con ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado no se incluyen en el cuadro comparativo en virtud de que dichos contribuyentes no cuentan con la obligación de llevar contabilidad de conformidad con la LISR vigente en 2020 y la obligación de enterar el tributo es del patrón y no del contribuyente. Se unifican las personas morales del régimen general de ley y con fines no lucrativos, toda vez que en el estudio de evasión global de 2017 se conjuntan tanto las empresas con fines lucrativos como las asociaciones civiles.

Fuente: Elaboración propia a partir de San Martín et al. (2017); Honorable Congreso de la Unión (2005-2016, 2020c).

Las medias aritméticas se determinan sumando las tasas de evasión fiscal del año 2005 al año 2016<sup>1</sup> de los tres tipos de contribuyentes entre el total de años de dicho periodo, que suman 12 años. Como se observa en la Tabla 1 las medias aritméticas muestran que las tasas de evasión fiscal son menores en las personas morales con una media del 42.42%, quienes además de contar con la obligación fiscal de llevar contabilidad se ven forzadas a la aplicación de la normativa contable nacional o internacional. En comparación, las personas

físicas con ingresos por arrendamiento o con actividad empresarial presentan medias aritméticas de tasas de evasión fiscal del 85.25% y 68.3%, respectivamente, y solo cuentan con la obligación de llevar contabilidad y no de aplicar normativa contable.

Esta tendencia de evasión fiscal también la documentan San Martín et al. (2017) en su estudio al señalar que la tasa más alta de evasión de ISR es de personas físicas de ingresos por arrendamiento, seguida del ISR para personas físicas con actividades

<sup>1</sup> Ver información completa en Anexo III. Estimación de la Evasión Fiscal por concepto de ISR del estudio de evasión global 2017 (San Martín et al., 2017).

empresariales. Las menores tasas de evasión las presentan las personas físicas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como las personas morales que se exponen en la Tabla 2:

Tabla 2. Tasas de evasión fiscal de ISR en México por tipo de contribuyente del 2005 al 2016

Muestra	Año	Tasa de evasión fiscal por tipo de contribuyente		
		Personas morales	Persona física con ingresos por arrendamiento y en general por el uso o goce temporal de bienes inmuebles	Persona física con ingresos por actividades empresariales
1	2005	54.80%	69.50%	91.40%
2	2006	46.80%	64.60%	91.00%
3	2007	36.50%	66.40%	90.70%
4	2008	42.80%	66.70%	89.20%
5	2009	53.10%	70.50%	88.70%
6	2010	48.00%	74.90%	87.30%
7	2011	40.70%	75.00%	86.40%
8	2012	47.40%	71.20%	85.30%
9	2013	44.90%	70.70%	83.80%
10	2014	44.10%	79.50%	67.00%
11	2015	30.00%	76.20%	68.00%
12	2016	19.90%	73.50%	56.00%

Fuente: Elaboración propia a partir de San Martín et al. (2017).

Se observa que los datos por si mismos ya reflejan diferencias significativas en las tasas de evasión fiscal que presentan las personas morales con obligación de aplicar normativa contable en comparación con las de las personas físicas con ingresos por arrendamiento y personas físicas con actividad empresarial sin obligación de aplicarla, siendo las de las personas morales menores que las de las personas físicas pertenecientes a los regímenes fiscales señalados y sugieren que la aplicación de la normativa contable aporta a la disminución de la evasión fiscal de ISR en México.

Resultados que coinciden con los estudios efectuados por autores que demuestran que la aplicación de normativa contable tiene un impacto fiscal. De Simone (2016) establece un vínculo entre la aplicación de las NIIF y un cambio en los ingresos, así como con el incremento de la transparencia de la información financiera, Ciao et al. (2018) documentan que un cambio de política contable para no divulgar datos sobre ganancia contribuye a disminuir la transparencia y la calidad de la información financiera al incrementar la asimetría de la información financiera en empresas que transfieren ingresos buscando beneficios fiscales y Bonilla et al. (2016) demuestran que la adopción de las NIIF tiene un efecto fiscal en el impuesto a las utilidades empresariales y es una estrategia para combatir la elusión y evasión fiscal.

### Conclusiones

La aplicación de la normativa contable se encuentra establecida en la LISR mexicana como una obligación fiscal para personas morales y no para personas físicas, esta variación importante de obligaciones tributarias propició que en este estudio se examinara si su aplicación coadyuva a disminuir la evasión fiscal del ISR en México.

A partir de las tasas de evasión fiscal de ISR en México del periodo comprendido de 2005 a 2016 se constató que la evasión fiscal del ISR en México es menor en los contribuyentes personas morales que cuentan con la obligación fiscal de aplicar normativa contable de conformidad con la LISR en comparación con las personas físicas con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, así como con personas físicas con actividad empresarial que no tienen dicha obligación fiscal. Datos que revelan diferencias significativas en las tasas de evasión fiscal sugiriendo que la aplicación de la normativa contable contribuye en la disminución de la evasión fiscal de ISR en México y coinciden con los resultados de investigaciones realizadas por De Simone (2016), Ciao et al. (2018) y Bonilla et al. (2016) quienes demuestran que la adopción de normativa contable tiene un impacto fiscal.

Cabe señalar que los lineamientos y criterios vertidos en la normativa contable tienden a estandarizar procedimientos establecidos en las leyes tributarias para materializar en términos monetarios las contribuciones y otorgan veracidad, autenticidad y comparabilidad a la información revelada en los estados financieros de las empresas. Así, se considera necesaria la obligación fiscal de aplicar la normativa contable nacional o internacional para todos los regímenes fiscales establecidos en la LISR que cuenten con la obligación de llevar contabilidad —como los contribuyentes personas físicas— a fin de incrementar la transparencia de la información financiera y asegurar un correcto análisis, interpretación y determinación de contribuciones.

Continuar profundizando en el estudio del impacto fiscal de la aplicación y no aplicación de la normativa

contable nacional e internacional en las empresas con el objeto de coadyuvar al correcto cumplimiento de obligaciones fiscales y determinación de contribuciones por parte de los contribuyentes con independencia del régimen bajo el cual tributen; así como en el establecimiento de medidas de control para su cumplimiento —toda vez que actualmente no existe en México sanción alguna para los contribuyentes por la no aplicación de normativa contable— son algunas sugerencias para futuras investigaciones.

## Referencias

- Aguirre, Q. J. P., y Sánchez, R. M. C. (2019). *Evasión Fiscal en México*. Senado de la República. Cuaderno de Investigación Dirección General de Análisis Legislativo. <https://www.senado.gob.mx>
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G., Piza, J. R., Urrutia, M., y Villar, L. (2016). *Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. [https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIB\\_Agosto2016Comision.pdf](https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIB_Agosto2016Comision.pdf)
- Cámara de Diputados. (2018). *Las Empresas Transnacionales*. Carpeta Informativa núm.90. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. <http://www.diputados.gob.mx/cesop>
- Cámara de Diputados. (2019). *El Pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México*. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. <http://cefp.gob.mx>
- Casar, J. I. (2019). *Hacia una Reforma Fiscal para el crecimiento y la igualdad*. 1<sup>a</sup> ed. México: Universidad Nacional Autónoma De México.
- Ciao, W. Ch., Bradford, F.H., Phillip, J. Q., y Ryan, J. W. (2018). The effect of tax-motivated income shifting on information asymmetry. *Review of Accounting Studies*. 23, 958-1004. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9439-1>
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. (2020). *Normas de Información Financiera*. CINIF, México.
- De Simone, L. (2016). Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms? *Journal of Accounting and Economics*. 61(1), 145-165. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.06.002>
- DeFond, M., Hu X., Hung, M., y Li, S. (2011). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Foreign Mutual Fund Ownership: The Role of Comparability. *Journal of Accounting and Economics* 51, 240–258. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.02.001>
- Delfín, O. O. V.; Hernández, B. P., y Ramírez, S. N. (2016). La evasión fiscal del IVA en México 2004-2013. *Revista Nicolaita de Estudios Económicos*, XI (2), 61-79. <https://ininee.umich.mx/>
- Domingo, H. C. T. (2010). Sobre la reforma tributaria en México. *Economía UNAM*, 7(21), 37-56. <http://www.scielo.org.mx/pdf/eunam/v7n21/v7n21a3.pdf>
- Ernest & Young. (2020). International GAAP 2020. Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards. Global ed. 15. Wiley.

- González, E., y Pérez, A. J. (1991). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial del Derecho Financiero, Madrid, España.
- Honorable Congreso de la Unión. (2005-2016). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019a). *Código Fiscal de la Federación*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019b). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019c). *Ley Federal de Derechos*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019d). *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020a). *Código Fiscal de la Federación*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020b). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020c). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2009). *Metodología de los Censos Económicos 2009*. Censos Económicos 2009. México. <http://www.inegi.org.mx>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2014). *Censos Económicos 2014. Metodología*. México. <http://www.inegi.org.mx>
- International Accounting Standards Board. (2020). *International Financial Reporting Standards*. Londres: IASCF.
- Jiménez, A. M. I. (2003). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. *Revista del Centro de Investigación*. México. 5 (20), 77-90. <http://www.redalyc.org>
- Monrreal, H. E. (2017). *El Presupuesto de Hecho Imponible y la Base Medible. Análisis de su coincidencia en el Impuesto Sobre la Renta Mexicano*. México: Thomson Reuters.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019). *Base de datos global de estadísticas tributarias*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/presentacion-de-la-base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*. París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. Resúmenes. <http://www.OECD.org>
- San Martín, J. M., Ángeles, H. E., Martín, J. D., y Juárez, C. A. (2017). *Evasión Global 2017*. México: UDLAP. <http://www.sat.gob.mx>
- Servicio de Administración Tributaria. (2013). *Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación. Nuevos criterios normativos aprobados durante el primer trimestre de 2013*. México. <http://www.sat.gob.mx>

Servicio de Administración Tributaria. (2014). *Glosario del Informe Tributario y de Gestión*. México. [http://www2.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informe\\_tributario/itg2014t2/glosario.pdf](http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf)

Servicio de Administración Tributaria. (2019). *Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación*. México. <http://www.sat.gob.mx>

Servicio de Administración Tributaria. (2020). *Informe Tributario y de Gestión. Primer Semestre 2020*. México. <http://www.sat.gob.mx>