



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración

**La Evasión Fiscal del Impuesto Sobre La Renta de las Personas Morales,
sus Estrategias y Prácticas**

T e s i s

Que para optar por el grado de:

Maestro en Administración

Presenta:

Miguel Angel Reyes Domínguez

Tutor:

Dra. Sonia Venegas Álvarez
Facultad de Contaduría y Administración

Ciudad de México, Enero del 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Índice

Tema de investigación:	4
Metodología y Tipo de Estudio	5
Marco Teórico	6
Justificación de la investigación	8
Introducción	9
I. Las Contribuciones, la Evasión Fiscal, Estrategias y Prácticas	11
1.1. Marco Legal de las Contribuciones	11
1.1.1. Las Contribuciones en la Ley de Ingresos de la Federación	19
1.2. La Evasión Fiscal y la Elusión Fiscal	23
1.2.1. Tratamiento Legal de la Evasión Fiscal	26
1.3. Métodos de Estudio para Medir la Evasión Fiscal	31
1.3.1 Método de Cuentas Nacionales	31
1.3.2 Método del Impuesto a la Renta Personal	31
1.3.3 Método del Impuesto a las Sociedades	32
1.3.4 Método del Impuesto al Valor Agregado.....	32
1.3.5 Método de Muestreo o Controles Directos.....	32
1.3.6 Método Basado en Encuestas de Presupuestos de Hogares.....	32
1.3.7 Método de Encuestas Directas a los Contribuyentes Respecto a su Comportamiento	32
1.4. Estrategias y Prácticas, relacionadas con la Evasión Fiscal	33
1.5. Estudios Previos sobre Evasión del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales.....	37
II. La Recaudación Tributaria a Nivel Nacional e Internacional	49
2.1. Comparativo Internacional de la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta.....	49
2.2. Comparativo América Latina y el Caribe en la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta	52
2.3. Carga Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en Personas Físicas y Morales, OCDE, América Latina y el Caribe	56
2.4. Tasas del Impuesto Sobre la Renta en Personas Morales, OCDE	63
2.5. Productividad Recaudatoria en el Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales, en países de la OCDE.	69
2.6. Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal, desglose para México, Petroleros y No Petroleros, Ingresos Tributarios y No tributarios	72
III. Sistema de Cuentas Nacionales	75
3.1. Sistema de Cuentas Nacionales	75
3.2. Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte	78
3.2.1 Series Metodológicas del Sistema de Cuentas Nacionales base 1980 y 1993.....	78

3.2.2. Series Metodológicas del Sistema de Cuentas Nacionales base 2003.....	79
3.3. Marco Metodológico de las Cuentas Nacionales.....	80
3.4. Estructura Contable de las Cuentas Nacionales	81
3.4.1. Matriz Insumo-Producto	81
3.4.2. Producto Interno Bruto PIB.....	84
3.4.3. Cuenta de Producción.....	86
3.4.4. Consumo Intermedio Nacional	89
3.4.5. Valor Agregado Bruto.....	90
3.4.6. Cuenta de Generación del Ingreso.....	92
3.4.7. Remuneraciones de Asalariados.....	94
3.4.8. Contribuciones Sociales	95
3.4.9. Impuestos Sobre la Producción y las Importaciones	96
3.4.10. Subsidios	97
3.4.11 Cuentas por Sectores Institucionales.....	97
3.4.12 Contabilidad a Precios Constantes.....	100
IV. Método de la Recaudación Teórica Potencial del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales ISRPM Vía Cuentas Nacionales	102
4.1. Excedente Neto de Explotación, ENE.....	102
4.2. Resultado Tributario o Resultado Fiscal del Periodo	103
4.3. Metodología de la Recaudación Teórica Potencial.....	106
4.4. Estimación de la Evasión del ISRPM Vía Cuentas Nacionales	107
4.5. Las Cuentas de Producción Elaboradas.....	109
V. Desarrollo de la Metodología de la Recaudación Teórica Potencial del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales.....	110
5.1. Desarrollo de la Metodología de la Recaudación Teórica Potencial basada en el Excedente Neto de Explotación de Personas Morales.....	110
5.2. Deducciones a la Base Gravable de las Personas Morales	111
5.2.1 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores	111
5.2.2. Participación a los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, PTU	113
5.3 Gastos Fiscales	114
5.3.1 Gastos Fiscales por Deducciones	115
5.3.2 Donaciones.....	115
5.3.3. Gastos Fiscales por Tasas Reducidas, Regímenes Especiales o Sectoriales y Exenciones	116
5.4. Determinación de la Recaudación Teórica Potencial y Estimación de la Tasa de Evasión	119
VI. Resultados Obtenidos	121

6.1. Análisis de los Resultados Obtenidos.....	121
6.2. Consideraciones Generales.....	123
6.3 Propuestas en Materia Fiscal.....	126
6.3.1. Tasas progresivas y diferenciadas de Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales	127
6.3.2 Tasas Especiales de Impuesto Sobre la Renta para el sector hidrocarburos.....	127
, minas y explotación de recursos naturales para Personas Morales.....	127
6.3.3. Retenciones entre Personas Morales	128
6.3.4. Utilización del sistema financiero para todo tipo de operaciones de las	130
Personas Morales.....	130
6.3.5. Declaraciones Electrónicas Informativas de Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicadas DIPEFA y de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa Pagadas DIPTUP	131
6.3.6. Servicios prestados por personas morales para personas físicas.....	131
6.3.7. Impuesto Sustituto de Impuesto Sobre la Renta	132
Conclusiones:	134
Referencias Bibliográficas:	135
Referencias en Internet:	139
Acrónimos:.....	140

Tema de investigación:

La Evasión Fiscal del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales en México

Título de la investigación:

"La Evasión Fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales, sus Estrategias y Prácticas"

Planteamiento del problema, Matriz de congruencia:

Preguntas de investigación:

¿Cuál o cuáles son las causas de la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México?

¿Cuál o cuáles son las conductas tendientes a la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México?

¿Cuál o cuáles son los factores tendientes a evitar evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México?

Objetivos de investigación:

Explicar e identificar, cual o cuáles son las causas de la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México

Analizar y comparar, cuál o cuáles son las conductas tendientes a la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales

Analizar y comparar, cuál o cuáles son los factores tendientes a evitar evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales

Hipótesis de investigación:

Las causas de la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales, se deben a factores económicos y sociales

Las conductas tendientes a la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México, son originadas por una legislación insuficiente, que permita el cumplimiento de las obligaciones fiscales

Las políticas fiscales y económicas, son factores tendientes a evitar evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México

Metodología y Tipo de Estudio

La metodología utilizada en esta Investigación, se llevara a cabo mediante el método inductivo analizando los hechos a partir de la identificación, descripción y cuantificación del fenómeno de la evasión fiscal en el régimen del impuesto sobre la renta de las personas morales, los diferentes tipos de deducciones, exenciones y subsidios, los gastos y pérdidas fiscales en los diferentes sectores económicos del país, comparando información de los resultados de los diversos estudios llevados a cabo previamente por diversas universidades, colegios y asociaciones profesionales y tomando en consideración las estadísticas y la metodología del sistema de cuentas nacionales de México, del instituto nacional de estadística y geografía INEGI, información de instituciones nacionales como la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), comparativos de indicadores macroeconómicos mediante los Informes de organismos Internacionales como la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE), banco mundial (BM) y fondo monetario internacional (FMI).

Se desarrollara un estudio cuantitativo de cinco ejercicios que determine la recaudación teórica potencial del impuesto sobre la renta de personas morales en México, para compararlo con la recaudación real de este impuesto, mediante cifras extraídas de bases de datos públicos (datos abiertos), del servicio de administración tributaria (SAT); este estudio comparativo transversal, con la información más actualizada disponible de los últimos cinco años, permitirá elaborar gráficas y cuadros resumen, sustentados en los diversos indicadores macro económicos de los datos recopilados.

De lo anterior se pretende inferir con base a los resultados de dichos estudios, el comportamiento de la recaudación del impuesto sobre la renta de personas morales, en los últimos cinco años de estudio, la determinación de la tasa de evasión fiscal de este impuesto y cuál ha sido la contribución de las personas morales en la economía de acuerdo con los impuestos recaudados, que permitan identificar los factores tendientes a la evasión fiscal, entendidos estos factores como elementos o circunstancias que influyen o producen este resultado y las causas de dichos factores que propician la evasión fiscal.

Marco Teórico

Los estudios de evasión fiscal han recibido poca atención en la literatura económica, son escasos y con baja aceptación, los estudios disponibles se concentran en impuestos indirectos que tienden a gravar el consumo, los demás estudios por lo general, recaen sobre impuestos directos, que gravan la renta, pero enfocados a los que son cobrados a las personas físicas; los estudios de incidencia de la evasión fiscal del impuesto sobre la renta de las personas morales en México, los reportaba en sus informes trimestrales y anuales de finanzas públicas la (SHCP), junto con las estadísticas de la recaudación tanto de las personas físicas como de la personas morales, actualmente no se desagregan inclusive estos datos y en cuanto a su metodología, considero que es preciso comparar, con estudios independientes para poder complementarla.

Los estudios de la (SHCP), son derivados de la obligación que de acuerdo con el art. 29 de la ley del servicio de administración tributaria (SAT), tiene como principal propósito dar a conocer con mayor detalle mediante su publicación los niveles de evasión fiscal en el país, a las comisiones de Hacienda y Crédito Público en las cámaras del Congreso de la Unión a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio fiscal; todo ello con la participación de al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país.

La importancia que se le da al impuesto sobre la renta de las personas morales o empresas es mínima, incluso se tiende a confundir con las retenciones de los trabajadores o con los impuestos al consumo, ya que la sociedad asume que quien trata de evadir impuestos es más la persona física que la persona moral, porque se considera que la persona moral tiene menos posibilidad de movimiento en comparación con la persona física y que la primera es quien principalmente se ve forzada a registrarse ante la autoridad fiscal, aun cuando, las personas físicas también deben hacerlo, ya que de igual forma también tienen esta obligación, para poder operar, lo que presumiblemente nos conduce a pensar que las personas morales evaden menos que las personas físicas, sin embargo, este tipo de consideraciones no son las que deben condicionar los estudios sobre evasión fiscal, ni restar la importancia que tienen en la recaudación tanto personas físicas como personas morales.

En cuanto a la carga tributaria o la relación que existe entre el ingreso y el impuesto, tanto de personas físicas como de personas morales, en la tendencia internacional sobre recaudación como veremos más adelante, en la mayoría de los países de la (OCDE), resulta más alta la recaudación en las personas físicas que en las morales y en países de América Latina, con

algunas excepciones, sucede lo contrario, el motivo del reducido número de estudios en el mundo que hayan optado por determinar el nivel de evasión de las empresas, se debe a la importancia que se le da en términos económicos.

En países con niveles comparables de desarrollo en cuanto a su estructura económica y con una carga tributaria y tasas impositivas similares de impuesto sobre la renta tanto de personas morales (ISRPM), como de personas físicas (ISRPF), se deberían recaudar niveles de (ISR) similares, con respecto a otros países, medidos como porcentaje del PIB, sin embargo, esto no es exactamente lo que sucede, son múltiples las causas a las que se atribuye esta situación: los precios de transferencia inter compañías, desplazamientos económicos puramente contables entre países, el traslado de beneficios a países con baja o nula imposición fiscal, prácticas consideradas como típicas de elusión fiscal, o bien debidas a prácticas de evasión o defraudación fiscal, como la subfacturación de ingresos en las declaraciones, excesivas deducciones ficticias, operaciones inexistentes o simuladas, entre otras.

El objetivo de este estudio es estimar la evasión del ISRPM en México, un país en vías de desarrollo que presenta características y problemas distintos a los países industrializados, a pesar de pertenecer a la OCDE, incluso comparado con países de America Latina, porque una característica que resalta de México es su amplio sector informal, lo que le añade complejidad al fenómeno, en este sentido, los estudios para la estimación de la evasión fiscal, son elaborados para países desarrollados, donde el sector informal es muy reducido, por ello, aunque son importantes y útiles, se deben tomar en cuenta otras formas de cuantificar el fenómeno para intentar analizarlo.

De acuerdo con la metodología de cuentas nacionales llevado a cabo por Marcelo Bergman y colaboradores, del centro de investigación y docencia económicas (CIDE), en su estudio de 2005 sobre la evasión fiscal del ISR de personas morales, se encuentra para los años 2002 y 2003 en un rango de entre 39.50% y 32.63% respectivamente, del potencial de recaudación de dicho impuesto, esta cifra representa un rango entre 1.90 % y 1.64% del PIB, para los años 2002 y 2003, en cuanto a las cifras de recaudación teórica potencial comparadas con las observadas, fueron de \$5,734,645.82 y \$6,244,985.44 millones de pesos, que representan, \$110,277.61 y 102,508.72 millones de pesos, respectivamente, sin embargo, dicho estudio requiere una actualización a cifras disponibles más recientes, considerando otros factores adicionales, los que permitirían verificar la actualización de dichas cifras y porcentajes, dado que las condiciones económicas de esos años con respecto a las actuales son diferentes.

Justificación de la investigación

La importancia de la investigación tiene su origen en la preocupación a nivel internacional, sobre todo, en los países que forman parte de la OCDE y en América Latina respecto de la desigualdad en el crecimiento económico de algunos países y en particular México, por lo que se requiere proponer alternativas de solución, que permitan tomar las acciones preventivas y correctivas, para hacer más efectiva la recaudación, minimizar el fenómeno de la evasión fiscal y por consecuencia aumentar la recaudación, para que no se propicie un clima de competencia desleal hacia sectores con mínima participación económica en comparación con otros regímenes fiscales, así mismo, no permitir, la inequidad que genera en los contribuyentes la utilización de estas prácticas, elaborar propuestas para encausar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que permitan implementar mejoras en el sistema recaudatorio, por último, mediante las propuestas en la legislación, hacer que prevalezcan los principios constitucionales que nos conduzcan a una distribución más justa de la riqueza, en proporción con la capacidad económica de las personas para contribuir.

En este estudio se utiliza la metodología de la recaudación teórica potencial (RTP) para estimar razonablemente el monto de la evasión fiscal, la cual se describirá detalladamente a lo largo de este trabajo y que se fundamenta en el excedente neto de explotación (ENE), del sistema de cuentas nacionales de México (SCNM), con base en indicadores macroeconómicos, que nos permiten estimar la base gravable de las personas morales y en consecuencia el monto y la tasa de la evasión del impuesto sobre la renta de las personas morales.

Se pretende identificar las causas tendientes a la evasión fiscal a nivel nacional, con la utilización de la metodología antes descrita, que permita estimar el monto de la evasión fiscal en México, específicamente del impuesto sobre la renta de personas morales y para plantear este método es necesario la recopilación de información en bases de datos públicas tanto de organismos nacionales como internacionales, así como la utilización de indicadores macroeconómicos actuales, en términos monetarios y porcentuales, respecto de la repercusiones económicas en el producto interno bruto del país PIB; mediante la legislación nacional existente.

Introducción

El problema de la evasión fiscal es tan antiguo como el del establecimiento de los tributos en las sociedades antiguas y para poder minimizarla, es necesario primeramente investigarla, identificarla, cuantificarla y analizarla para poder explicarla, con base en la importancia económica que tiene en la economía del país; estimarla en términos monetarios, con base en los estudios y datos disponibles, clasificarla en cuanto a su participación de los ingresos en las finanzas públicas del país, e identificar la recaudación enmarcada en la legislación fiscal vigente a las que se les denomina regímenes fiscales, para poder determinar la que corresponde solo al régimen de las personas morales, el tema *“La evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales, sus estrategias y prácticas”*, pretende, dar a conocer este fenómeno y plantear algunas propuestas de acción para minimizarlo.

En el primer capítulo, las contribuciones, la evasión fiscal, estrategias y prácticas, se exponen los conceptos que fundamentan nuestro marco teórico en dos apartados los que sustentan constitucionalmente la obligación de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, así como la clasificación de las contribuciones de acuerdo con el marco legal, para diferenciar el termino con el de impuestos, en el segundo apartado se precisan los conceptos de elusión y evasión fiscal, término que no existe en nuestra legislación fiscal vigente y que corresponde al de defraudación fiscal, se describen los métodos de estudio existentes para medir la evasión fiscal, sus estrategia y prácticas y por último la descripción de algunos estudios previos sobre la evasión fiscal.

En capítulo II, la recaudación tributaria a nivel nacional e internacional, se analizan con base en datos estadísticos, los datos y cifras correspondientes a cinco ejercicios, del año 2011 al 2015, estableciendo cuadros comparativos, respecto de las cargas tributarias totales con respecto al PIB y a los ingresos tanto en la moneda de cada país como en dólares y se detalla la estructura de la carga tributaria de las personas físicas y de las personas morales, así como sus respectivas tasas impositivas, en el entorno internacional, específicamente respecto a los países de la OCDE y los países de América Latina y el Caribe, para situar a México en el contexto internacional en el tema de productividad recaudatoria.

En el capítulo III, se describe lo que representa el sistema de cuentas nacionales de México (SCNM), los indicadores macroeconómicos oficiales que genera, y las bases de datos estadísticas nacionales, labor llevada a cabo por el instituto nacional de estadística y geografía (INEGI), tanto para la federación como para las entidades federativas y los municipios, se describen las bases metodológicas sobre las que se estructura, se explica lo que representan y como son calculadas dichas cuentas.

A partir del cuadro matriz insumo-producto, el cual contiene de manera resumida las principales cuentas nacionales, se determina cuantitativamente, como se conforman los conceptos de producto interno bruto (PIB), producción nacional (P), valor agregado bruto de la producción (VABP), el total de usos a precios de comprador (TUPC), para llegar a la cuenta de generación del ingreso o excedente bruto de operación (EBO).

En el capítulo IV, método de la recaudación teórica potencial del impuesto sobre la renta de personas morales, vía cuentas nacionales, se establecen las bases para la cuantificación en términos monetarios de la recaudación teórica potencial (RTP), que se comparara contra la recaudación real obtenida por el servicio de administración tributaria (SAT), para estimar la tasa de evasión (TE), tomando en consideración los cálculos de los indicadores macro económicos del capítulo III, que nos permitan conformar una base gravable, conforme a las disposiciones fiscales vigentes de la ley de impuesto sobre la renta, en su título II, del régimen de las personas morales.

En el capítulo V, se desarrolla propiamente la metodología de la recaudación teórica potencial, para llegar a los resultados, que nos permitan su análisis en el siguiente capítulo.

En el capítulo VI, resultados obtenidos se analizan dichos resultados, mediante un apartado de consideraciones generales y uno más concreto de propuestas en materia fiscal, que permitan concluir el presente estudio.

I. Las Contribuciones, la Evasión Fiscal, Estrategias y Prácticas

1.1. Marco Legal de las Contribuciones

Primeramente se dará un panorama general de las contribuciones las cuales no se encuentran precisamente definidas en nuestra legislación fiscal, el diccionario jurídico mexicano¹, señala que: “la contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”, la enciclopedia jurídica², la define como: “la participación con una cantidad u otra cosa, especialmente dinero”, es un concepto muy amplio, sin embargo, de una manera sencilla podríamos decir que las contribuciones son ingresos que percibe el estado, para el sostenimiento de los gastos públicos.

Partiendo del tema que se pretende estudiar, las contribuciones se encuentran establecidas dentro de un marco jurídico establecido en las leyes mexicanas y estructuradas mediante la jerarquía que ocupa la ley en materia fiscal, que de acuerdo con Hans Kelsen³, en su teoría dinámica de la validez jurídica, define este sistema como “la forma en la que se relacionan un conjunto de normas jurídicas sobre la base del principio de jerarquía, por lo que una ley que se encuentra por debajo no puede contradecir otra que esté por encima ya que la misma no tendría efecto jurídico”.

Siguiendo el orden antes mencionado, en el primer nivel ubicamos la ley fundamental o Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)⁴, que da legalidad y sustento a las leyes Federales, a los decretos, los reglamentos, a las resoluciones administrativas, etc., en la que se establece como una obligación, de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, en su artículo 31, fracción IV, se señala: Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

1. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, Tomo II, México, 1984, p.316

2. *Biblioteca Jurídica virtual*, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, México, 2018.

3. *KELSEN, Hans*, “Teoría general de las normas”, México, Trillas, 1ª ed., 1994.

4. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, *Diario Oficial de la Federación*, 15 de Septiembre del 2017, México, p.53.

Del artículo 31, en su fracción IV, se desprende la obligación de contribuir, bajo el principio, de equidad, por medio del cual debe darse un trato de igualdad, que permita una diferencia de condiciones a todos los contribuyentes y no favoreciendo en el trato a ninguna persona, y el de proporcionalidad que significa que el establecimiento de las cargas fiscales a los contribuyentes deben hacerse en función de su capacidad económica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)⁵, ha establecido en relación con el concepto de proporcionalidad que: “La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos, en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.”

Sin embargo, debemos aclarar el significado que tiene aportar una parte justa, el Diccionario Jurídico Mexicano⁶, define como justicia del latín *justitia*, que a su vez proviene de *jus*, que significa lo justo y lo justo es la voluntad de obrar conforme a la ley, e injusto lo contrario, significa también la “voluntad de dar a cada quien lo suyo”

La característica más importante de la proporcionalidad es la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser gravada conforme a tasas progresivas, para que el impacto sea distinto en cantidad, en proporción a los ingresos obtenidos, pero de una manera justa, es decir, aplicando las mismas disposiciones de ley en una misma situación.

Por otra parte, esta misma jurisprudencia constitucional señala que: “El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazo de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

5. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la federación, séptima época, pleno, volúmenes 199-204, primera parte, p.144, México, Noviembre de 1985.

6. Ibíd., 1, tomo V, p.276.

Para Eduardo García Maynez⁷, “la justicia consiste en dar un tratamiento igual a los iguales, y un tratamiento desigual a los desiguales”, por lo que podríamos decir que las contribuciones son los ingresos que percibe el estado, para el sostenimiento de los gastos públicos, que deben pagar los sujetos pasivos de la relación tributaria, conforme a su capacidad económica y conforme a un tratamiento idéntico y en una misma situación de igualdad ante las normas jurídicas.

Existen varios principios tributarios que se relacionan con los principios constitucionales tributarios como los que describe, Ernesto Flores Zavala⁸, en su libro, “*Elementos de las Finanzas Públicas*”, quien establece cuatro principios los cuales se describen a continuación:

1. Principio de Justicia

Los contribuyentes deben participar al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción de sus ingresos, este principio establece el pago de contribuciones con base a la capacidad contributiva, que consiste en la posibilidad económica de pagar un impuesto, capacidad que se manifiesta por la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente por una obra de interés público.

2. Principio de Generalidad

Se refiere a que todos los contribuyentes deben pagar impuestos, nadie puede estar exento de la obligación, por lo que no debe favorecerse a ninguna persona o grupo, el trato debe ser igualitario para todos.

3. Principio de Economía

Consiste en que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que se ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible, el que la diferencia sea grande, implica la existencia de un gran número de funcionarios públicos con un costo recaudatorio muy alto.

4. Principio de Certidumbre

el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, con relación a la fecha de pago, la forma y la cantidad a pagar, principio que se relaciona con el de legalidad, es decir, debe estar contenido en las normas fiscales.

7. GARCIA Máynez, Eduardo, “*Filosofía del Derecho*”, Porrúa, México, 1974, p.465.

8. FLORES Zavala, Ernesto, “*Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*”, Tomo I, Los Impuestos, México, Porrúa, 34 ed., 2004.

Estos principios deben aplicarse para evitar que se concedan exenciones o subsidios a ciertas categorías de contribuyentes que no deben recibir este tipo de beneficios, así como, las que se conceden para facilitar el desarrollo de algunos sectores específicos, es decir, no deben ser contrarias a los principios de legalidad, generalidad y justicia, o que en todo caso, se atienda realmente a la capacidad contributiva.

Otros principios rectores en materia de contribuciones, a nivel internacional, son los establecidos en los modelos de convenios para evitar la doble tributación entre países, que conforme el Artículo 26 de la convención de Viena⁹, obliga a los Estados a cumplirlos, ya que los tratados son vinculantes para los Estados contratantes y deben ser cumplidos por ellos de buena fe, principio de “pacta sunt servanda”, lo pactado obliga, es decir, los países deben respetar sus tratados tributarios internacionales y por lo tanto también los principios tributarios internacionales establecidos en ellos, los cuales son explicados por Herber Bettinger Barrios¹⁰, y son los siguientes:

1. Principio de Reserva y Ahorro

Este principio establece que no obstante que los estados contratantes sean partícipes de un convenio para evitar la doble tributación, podrán aplicar su ley interna, sin ninguna limitación ni obstáculo que vaya en contra del acuerdo celebrado, es decir, se privilegia la legislación domestica de cada país e independientemente del convenio, podrán aplicar de acuerdo con su legislación local, los impuestos que juzguen convenientes.

2. Principio de Fuerza de Atracción o Establecimiento Permanente

Se desprende del modelo de Naciones Unidas y es retomado por el modelo E.U. y OCDE, y tiene como objeto, ubicar el beneficio impositivo en el estado contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de la contratación, emisión de la factura o del pago, es decir, donde se encuentre el establecimiento permanente “EP”.

3. Principio de Punto de Origen o Fuente de Riqueza

Tiene como finalidad acotar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó y que sean residentes del estado contratante, en los modelos OCDE y ONU no se contemplan, solo en el modelo Americano.

9. Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales, adoptada en la ciudad de Viena, Austria, el 21 de marzo de 1986, DOF, 28 de Abril de 1988.

10. BETTINGER Barrios, Herbert, “Convenios impositivos para evitar la doble tributación”, Tomo I, 13a Edición, ISEF, México, 2005, p. 89.

4. Principio de Presencia Substancial o de Residencia Fiscal

Está relacionado con la situación que los sujetos pasivos adquieren en el ámbito jurídico tributario a nivel internacional, en el que se aplica el principio de residencia para efecto del cumplimiento de su legislación local, los contribuyentes son denominados residentes y en el caso que lleven a cabo una operación de la cual obtengan ingresos gravados en otro estado, son calificados como residentes en el extranjero, el modelo E.U. no acepta que un sujeto pasivo sea considerado residente en el extranjero, si este no demuestra que tienen una presencia substancial en el país que celebró un convenio tributario con E.U., en los convenios OCDE y ONU la residencia de los sujetos pasivos se demuestra con la presentación de un documento emitido por la autoridad fiscal de su país y una copia de la última declaración del impuesto, la presencia substancial solo la encontramos en el modelo americano.

5. Principio de Asistencia en el Cobro

Consiste en que el estado contratante procure recaudar por cuenta del otro, los impuestos del primero en la medida necesaria para que las exenciones o reducciones de impuestos previstos en otro país, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos.

6. Principio de No Discriminación o de la Nación más Favorecida

Este principio asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone que un ciudadano de un estado no pueda ser sujeto a la imposición tributaria o requisitos más gravosos que los relacionados para un ciudadano de ese otro país en las mismas circunstancias.

7. Principio de Procedimiento Amistoso

Este principio establece los lineamientos que deben contemplar las autoridades de los estados contratantes para que estos cooperen, con el ánimo de resolver controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, surge cuando se suscitan actos o conductas que al no ser frecuentes, provocan por desconocimiento un doble gravamen, o el pago de un impuesto que no fue previsto en el acuerdo para evitar la doble tributación.

Continuando con la normas que dan sustento a la obligación de contribuir, en la misma constitución (CPEUM) ¹¹, se otorgan facultades al congreso, para imponerlas, en el artículo 73, fracción VII, “El congreso tiene la facultad, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” y afirma en su fracción XXIX, que para ello deben primeramente decretarse basados en un presupuesto de ingresos y de egresos de la Federación.

En su artículo 74, fracción IV, establece que “son facultades exclusivas otorgadas específicamente a la Cámara de Diputados, aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, previo examen, discusión y en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, debe decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos”.

El ejecutivo Federal hará llegar a la cámara la iniciativa de ley de Ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La cámara de diputados deberá aprobar el presupuesto de egresos de la federación a más tardar el día 15 de noviembre.

Otra disposición relacionada con la obligación de contribuir es, el Código Fiscal de la Federación(CFF)¹², ordenamiento jurídico que contiene los conceptos fiscales fundamentales, fija los procedimientos para obtener los ingresos del Estado, la forma de ejecución de las resoluciones, los recursos administrativos de revocación (art. 116) y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución (art. 145), así como el sistema para resolver las controversias ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) y regula los derechos y obligaciones de los contribuyentes y señala lo siguiente en su artículo 1:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”.

11. *Ibíd.*, 4, pp.82-95.

12. *DOF, Código Fiscal de la Federación, México, Diario Oficial de la Federación, 1 de Mayo del 2017, p. 1.*

En el artículo 2, clasifica las contribuciones de acuerdo con lo siguiente:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

El Código Fiscal de la Federación, como podemos observar en su artículo 1, establece la obligación de contribuir y en su artículo 2, clasifica las contribuciones, de las cuales se desprenden los impuestos, los que no son definidos propiamente, solo que forman parte de las contribuciones, el Diccionario Jurídico Mexicano¹³, señala que impuesto proviene del Latín “impostus, tributo, carga” y define que “es la obligación coactiva y sin contraprestaciones de efectuar una transmisión de valores (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”

13. *Ibíd.*, 1, tomo V, tercera parte, p.42.

Los impuestos son ingresos que percibe el Estado a fin de financiar los gastos públicos, a través de ciertos bienes y servicios que, por sus características, no pueden ser cobrados directamente a cada uno de los usuarios a los que se benefician con los mismos, este tipo de bienes y servicios han sido denominados en la teoría económica, como bienes públicos, las características de los bienes públicos son, básicamente, la no rivalidad y la no exclusión.

“La no rivalidad se refiere al hecho de que el que una persona disfrute de ellos no evita o no restringe a que otra lo haga. La otra característica es la no exclusión, esto significa que no puede excluirse a los individuos de sus beneficios dependiendo si pagan o no, de tener dichos bienes y servicios o no, este hecho, la no exclusión, hace que los beneficiados tiendan a preferir no pagar por dichos bienes o servicios, pues paguen o no los van a recibir, por lo tanto, son bienes y servicios que provee el Estado, entonces, generalmente resuelve el problema de los bienes públicos, recolectando impuestos para cubrir dichos bienes públicos”¹⁴.

El impuesto es una contribución, es decir, contraprestaciones establecidas de manera unilateral y coactiva, que independientemente de que se reciban o no beneficios derivados de su pago, están establecidas en la ley, como una obligación hacia los sujetos pasivos, de la relación jurídica tributaria a favor del Estado, para el sostenimiento de los gastos públicos.

Por último, pero no menos importante, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta LISR¹⁵, la cual es un conjunto de disposiciones de carácter fiscal, sobre la forma como se debe contribuir mediante un determinado “régimen fiscal”, que tiende a gravar el impuesto directo sobre el ingreso, y establece los elementos esenciales de las disposiciones de carácter fiscal en cuanto al sujeto, objeto, base, cuota tasa o tarifa, aplicables a los sujetos obligados, que pueden ser tanto las personas físicas como morales.

En dicha ley se establecen tanto las disposiciones generales aplicables en su título I, como las relacionadas con las personas morales objeto de este estudio, en su título II y establece en su artículo 1, en qué casos las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta.

14. ROBERT D., Cooter, “The Strategic Constitution”, USA, Princeton University Press, p. 103”

15. DOF, Ley del Impuesto Sobre la Renta, México, Diario Oficial de la Federación, 30 de Noviembre del 2016, p. 10.

1.1.1. Las Contribuciones en la Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación LIF¹⁶, de la que se desprenden las contribuciones que deben pagar las personas obligadas de acuerdo con la CPEUM, es el instrumento jurídico que establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse una vez aprobados por el congreso, por concepto de ingresos tanto ordinarios, es decir, los que provienen de las contribuciones como lo son los: impuestos, las aportaciones de seguridad social, derechos, productos, aprovechamientos y los ingresos extraordinarios, como los son: emisión de bonos, ingresos por venta de bienes y servicios, préstamos, etc.

Para efectos de este estudio es necesario describir los conceptos y en general la estructura que conforman los ingresos del gobierno federal, y a manera de ejemplo, se toman los datos correspondientes al ejercicio 2015, estas cifras son presupuestadas y deben compararse con las observadas para tener una base real con la cual comparar la recaudación teórica potencial (RTP), para poder darnos una idea de cuál es la recaudación en un ejercicio, basados en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), y se observa en el siguiente cuadro:

Cuadro 1 Integración de los Ingresos del Gobierno Federal, Millones de Pesos (MP)

Ingresos del Gobierno Federal Ejercicio 2015, Millones de Pesos, MP	
Impuestos	1,978,980.60
Contribuciones de Mejoras	29.80
Derechos	39,211.90
Productos	6,063.40
Aprovechamientos	134,626.80
Transferencias, Asignaciones ,Subsidios	745,099.30
Subtotal Ingresos por Contribuciones	2,904,011.80
Ingresos organismos y empresas	243,482.80
Ingresos por ventas de bienes y servicios	874,587.80
Ingresos Derivados de Financiamientos	672,595.00
Subtotal Ingresos Organismos y empresas ,Bienes Y servicios Y Financiamiento	1,790,665.60
Total de Ingresos	4,694,677.40

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Presupuesto/LIF/LIF_2015.pdf

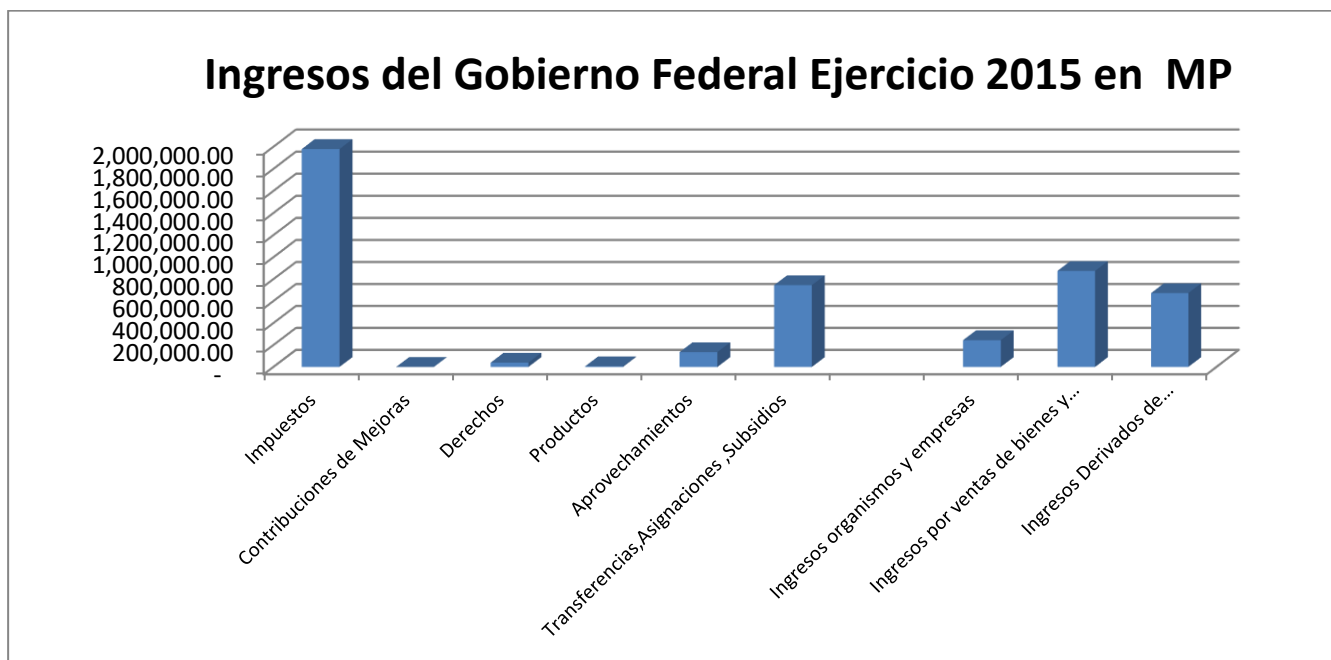
[pdf](#)

16. DOF, Ley de Ingresos de la Federación, México, Diario Oficial de la Federación, 13 de Noviembre del 2014, pp. 1-6.

Las gráficas 1 y 2, muestran la distribución de los Ingresos del Gobierno Federal, durante 2015, expresada en millones de pesos (MP), en la cual se aprecia que los rubros más importantes son Impuestos, transferencias y asignaciones, Ingresos por ventas de bienes y servicios, e ingresos derivados de financiamientos.

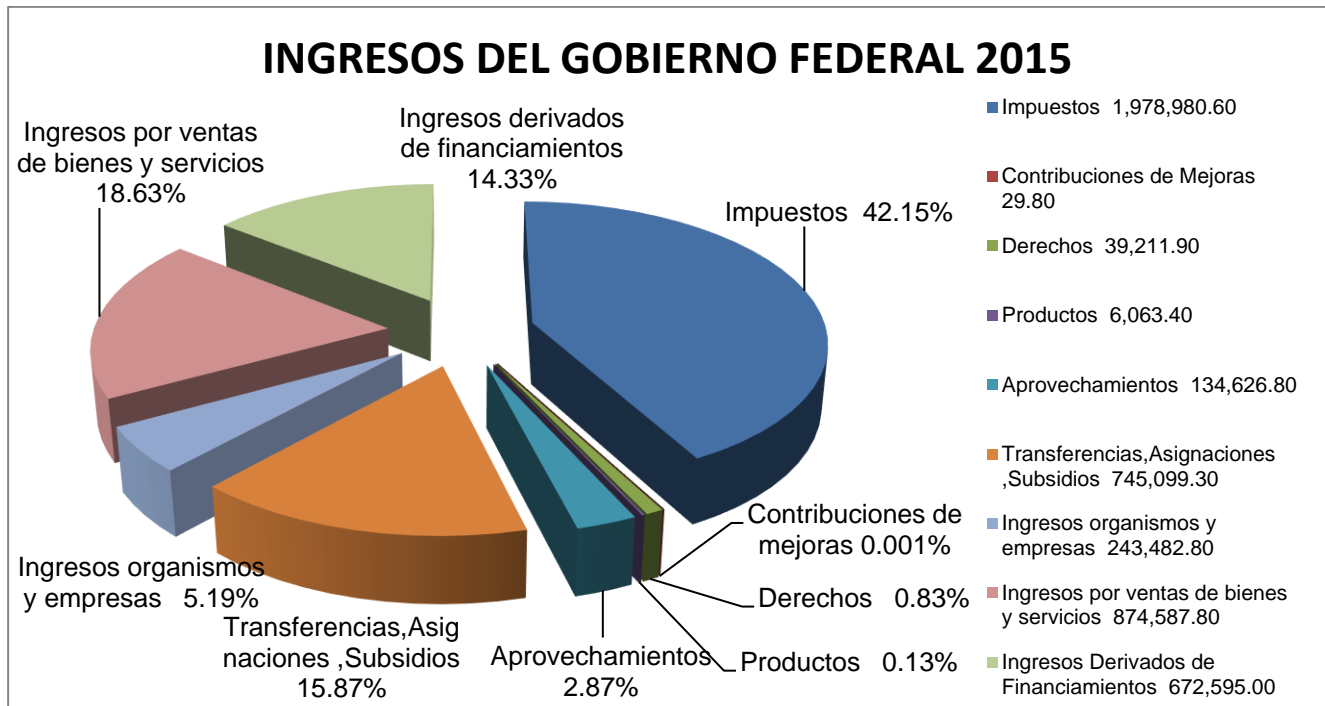
El rubro correspondiente a las contribuciones asciende a \$2,904,011.80 MP, que representan el 61.86% de los Ingresos totales del Gobierno Federal, los cuales ascienden a \$4,694,677.40, los ingresos provenientes de organismos y empresas, ingresos por ventas de bienes y servicios, e ingresos derivados de financiamientos con \$1,790,665.60, representan el otro 38.14%, de los cuales los impuestos con \$1,978,980.60 MP, representan el 42.15% de los ingresos totales del Gobierno Federal, y con respecto al producto interno bruto (PIB), que para el año 2015 fue de \$18,536,531 millones de pesos, los impuestos representan el 10.67% del (PIB).

Gráfica 1 Ingresos del Gobierno Federal, Ejercicio 2015, Millones de Pesos (MP)



Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Presupuesto/LIF/LIF_2015.pdf

Gráfica 2 Integración de los Ingresos del Gobierno Federal, Ejercicio 2015, Millones de Pesos (MP) y en Porcentaje %



Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Presupuesto/LIF/LIF_2015.pdf

Del rubro Impuestos por \$1, 978,980.60 (MP) de los ingresos totales del Gobierno Federal, se distribuyen conforme al tipo de impuestos, en Impuesto Sobre la Renta ISR, Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios IEPS, Importaciones, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos ISAN, y Otros, de la siguiente manera, en el cuadro 2:

Cuadro 2 Integración de los Ingresos de Impuestos del Gobierno Federal, Millones de Pesos (MD)

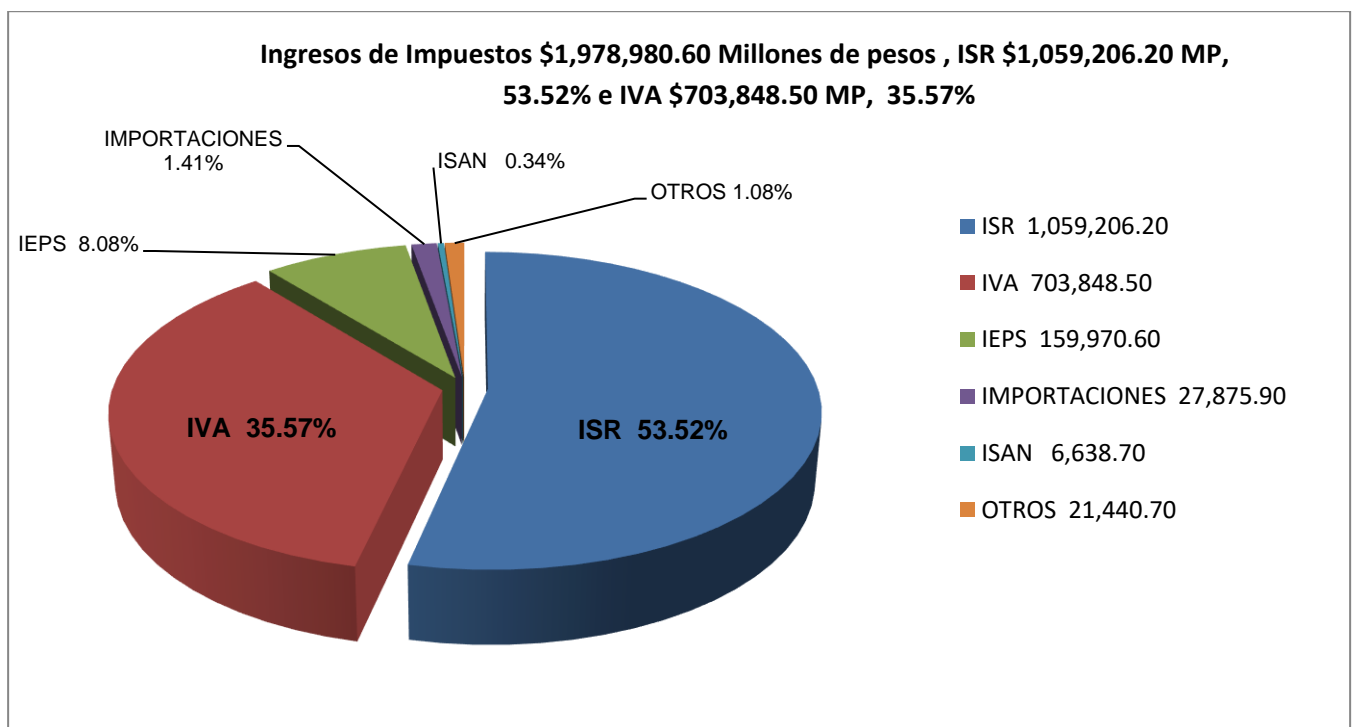
Integración de los Impuestos del Gobierno Federal , Millones de Pesos (MP)	
Impuesto Sobre la Renta ISR	1,059,206.20
Impuesto al Valor Agregado IVA	703,848.50
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios IEPS	159,970.60
Importaciones	27,875.90
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos ISAN	6,638.70
Otros	21,440.70
Total	1,978,980.60

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Presupuesto/LIF/LIF_2015.pdf

En la siguiente gráfica 3, se aprecian a manera de ejemplo las cifras que integran cada uno de los impuestos, tanto en millones de pesos (MP), como en porcentaje, que es como se presentaran a lo largo de este estudio, en el rubro de impuesto sobre la renta, se encuentran agregados el que corresponde a personas físicas y personas morales.

En la gráfica 3, en el rubro Impuestos por \$1,978,980.60 MP, se observa que los conceptos más importantes son, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) por \$1,059,206.20 MP y representa un 53.52% y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por \$703,848.50 MP y representa un 35.57%.

Gráfica 3 Integración de los Ingresos de Impuestos del Gobierno Federal, en Porcentaje % y en Millones de Pesos (MP)



Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/work/models/PTP/Presupuesto/LIF/LIF_2015.pdf

Debido a la importancia que tienen en la recaudación de ingresos del gobierno Federal, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) por \$1,059,206.20 MP, que representa un 53.52% y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por \$703,848.50 MP que representa un 35.57% y dado que también son los impuestos que tienen un mayor porcentaje de evasión fiscal, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) por \$150,000 MP y representa un 65.22% y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por \$80,000 MP y representa un 34.78%, se requiere llevar a cabo un estudio actualizado debido a que la información más reciente corresponde al año 2013.

1.2. La Evasión Fiscal y la Elusión Fiscal

La evasión de acuerdo con el diccionario de la real academia¹⁷ proviene del latín *evasio*, que es la acción y efecto de evadir o evadirse, que se refiere a fugarse, evitar un peligro, o sacar dinero o bienes del país de manera ilegal y por otra parte *fiscal* es un adjetivo relativo a la recaudación de las contribuciones y también proviene del latín “*fiscu*” que significa hacienda pública.

El Diccionario Jurídico Mexicano¹⁸, define la evasión fiscal como “Cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago de un tributo previsto por la ley”.

“Para que la acción comisiva u omisiva del contribuyente sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho tributario, es necesario que este prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito tributario”.

*El Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública*¹⁹, se refiere a la evasión como “una sub-declaración ilegal y voluntaria de los impuestos”, es decir, en la evasión fiscal, hay un acto consiente del contribuyente para evadir el pago de las contribuciones y que por tratarse de un acto jurídico regulado por las normas fiscales resulta en un delito, por lo que puede considerarse como defraudación fiscal, la cual si se encuentra descrita en la ley y establece sanciones de tipo corporal o penas de prisión.

La elusión fiscal es definida como: “una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente”

La elusión tal como se define puede confundirse con la evasión, sin embargo, la diferencia se encuentra en elegir opciones que le generan ventajas tributarias, sin necesidad que adopte conductas que vayan en contra de lo que establecen las normas jurídicas, es decir, utiliza estrategias fiscales por las cuales el contribuyente busca reducir su carga fiscal, en estricto cumplimiento de la ley.

17. *Real Academia Española y asociación de academias de la lengua española, Madrid, Espasa Calpe, 2006.*

18. *Ibíd.*, 1, Tomo IV, séptima parte, México, 1984, p.145.

19. *Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública*, <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/camara/Centros-de-Estudio/CESOP/Opinion-Publica/Carpetas-tematicas-de-opinion-publica/No.-34.-Evasion-fiscal.-Datos-generales-y-opinion-publica>

La elusión fiscal obtiene dichas ventajas tributarias de dos maneras: la primera es basándose en el texto de la ley y la segunda es que opta por una interpretación unipersonal de la ley, mediante un uso abusivo de la legislación tributaria, que puede llegar a ser contraria a la naturaleza del derecho fiscal, su propósito es la interpretación de la ley, basándose en lagunas o antinomias que causan contradicciones legales, de esta manera omite total o parcialmente el pago de contribuciones, las cuales tendrían fundamento para hacer uso de los instrumentos de defensa fiscal y mecanismos de impugnación legal, y aunque en los dos casos el Estado enfrenta una pérdida recaudatoria, en la evasión hay una desatención al texto legal y en la elusión hay una aplicación estricta del texto legal.

Tanto la evasión como la elusión son consideradas por el SAT, como “Brechas Tributarias” que se traducen en diferencias entre la recaudación que debería obtener el Estado y lo que realmente recauda; con base en lo anterior, la estrategia para combatir cada uno de los conceptos antes planteados es distinta, la evasión que, como ya se dijo, es un problema de no aplicación de la ley, tendría que ser detectada por la autoridad, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, en cambio, la elusión se refiere a un problema de legislación.

El mismo artículo 5 de CFF²⁰, es muy claro al señalar que las disposiciones que se refieren a las cargas: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, las excepciones y las que fijan infracciones y sanciones son de aplicación estricta; y establece que las demás disposiciones fiscales que no se refieran a sus elementos esenciales, se pueden interpretar para desentrañar el sentido que el legislador le dio al crear la norma, para conocer su verdadero significado y para ello se pueden aplicar otras disposiciones de manera supletoria, pero bajo dos condicionantes una es con leyes del derecho federal común y la otra es que siempre y cuando su naturaleza no sea contraria a la del derecho fiscal, el cual tiene una naturaleza coactiva y obligatoria.

A este respecto de la interpretación de las normas fiscales, el maestro Margain Manatou²¹, establece que:

1. Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de no dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
2. Por su naturaleza específica, deben interpretarse estricta o literalmente las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y el pago del crédito fiscal, las infracciones y sanciones.

20. *Ibíd.*, 12, p.3

21. MARGAIN Manatou, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, tercera edición, Ed. Universitaria potosina, 1975, p. 164.

La evasión fiscal implica una actitud del contribuyente frente a la capacidad del fisco para detectar y sancionar la conducta de omisión, a diferencia de la elusión, que aunque genera el mismo efecto de evitar o disminuir la carga fiscal, se lleva a cabo mediante mecanismos de interpretación que no se encuentran restringidos por la ley, por lo tanto se refiere a una posición del contribuyente frente a la norma fiscal, en cuanto a su interpretación, por lo que se deben generar leyes que no permitan que se reduzcan las cargas fiscales a través de su utilización; sus principales problemas son de técnica legislativa, considerando que lo que no está prohibido está permitido, aunque no sea así.

La fiscalización, para detectar la elusión fiscal, sin embargo, debe tener un mayor grado de complejidad que aquélla que se utiliza para combatir la evasión, y adicionalmente se requeriría que una vez detectados los problemas, el poder legislativo realice las modificaciones necesarias en las leyes respectivas, en el caso de la evasión, simplemente se trata de encontrar un incumplimiento a la ley y castigarlo, en cambio para la elusión, se trata de estudiar cuidadosamente los esquemas generados por el contribuyente y tener una respuesta legislativa para evitarlos, no es un tema de sanciones legales puesto que se trata de conductas permitidas, sin necesidad de ser explícitas, es un tema de sofisticación de la fiscalización y respuestas legislativas.

En este sentido, como la elusión es una práctica realizada típicamente por contribuyentes de altos ingresos con negocios que provienen de fuentes internacionales, que como veremos más adelante, se relacionan con estrategias agresivas de planeación fiscal, se considera importante atender las recomendaciones planteadas en los diversos foros internacionales para combatir la elusión, como por ejemplo las recomendaciones plasmadas en el informe del año 2013, sobre la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios (BEPS)²² *“Base Erosion and Profit Shifting” por sus siglas en inglés “Proyecto OCDE/G20”,* de la OCDE, sin embargo, estos lineamientos deben adecuarse a las posibilidades reales de administración de cierto tipo de legislaciones por las que México debe adecuar su sistema tributario, para poder seguir una legislación marcada por los cánones internacionales, en la que muchas veces, dichas legislaciones son creadas en países con mayores posibilidades de desarrollo y compromiso en términos de la administración pública.

22. Proyecto BEPS, *“Base Erosion and Profit Shifting”, OCDE y el G20, sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, informes finales, Octubre 2015*

1.2.1. Tratamiento Legal de la Evasión Fiscal

La evasión como ya se comentó, está relacionada con la omisión del pago de contribuciones, y que al no estar apegada a derecho, el Código Fiscal de la Federación lo establece como defraudación fiscal, en su artículo 108, es decir cuándo: la omisión sea mediante mecanismos de engaño o aprovechamiento de errores, el sujeto omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido y que haya causado un perjuicio al fisco federal, en las que dependiendo del monto de la omisión o la gravedad, es sancionada con diferentes penas, sin embargo, se convierte en delito calificado y aumenta las penas en una mitad cuando se utilizan documentos o datos falsos, omite expedir reiteradamente comprobantes fiscales, o no se lleva la contabilidad.

El artículo 108 del CFF²³ señala que: “comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal²⁴, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280 pero no de \$2,601,410.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

23. *Ibíd.*, 12, pp. 113.

24. *DOF, Código Penal Federal, México, Diario Oficial de la Federación, 7 de Junio del 2013, pp. 106.*

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.

El artículo anterior, hace referencia a la defraudación fiscal equiparada, la cual es sancionada de igual manera que el delito de defraudación fiscal, con la diferencia que tiene que configurarse el delito, mediante la presentación de las declaraciones, el artículo 109 del CFF, establece lo siguiente:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código.

VIII. (Se deroga)

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

En cuanto a la sanción derivada de la conducta de evasión fiscal, *Mario Alberto Torres Lopez*²⁵, establece que “se basa en la ilicitud penal que resulta de violar una norma penal y la ilicitud fiscal de violar una norma fiscal y, aunque en esencia la única diferencia que entre ellas debiera existir estaría en la naturaleza de la sanción, de carácter penal para el delito y de carácter administrativo para la infracción”,

25. TORRES López, Mario Alberto, “Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales”, ed. Porrúa, 2ª edición, México, 2001.

El autor refiere que en la práctica se demuestra que en el hecho conocido como delito fiscal existe un gran número de principios garantistas, principalmente el de la tipicidad y el de la culpabilidad, los cuales marcan precisamente la diferencia entre la evasión fiscal y la defraudación fiscal, ya que para tipificar la evasión tendría que estar establecida en la ley como tal y encuadrar la conducta del contribuyente al texto legal, de acuerdo con el principio de legalidad, que debe otorgar seguridad jurídica hacia el gobernado.

De acuerdo con el autor *Arturo Urbina Nandayapa*²⁶, “La acción típica es aquella que se acomoda a la descripción objetiva, en este caso serían dos tipos de conductas como se daría la configuración del delito, la de defraudación fiscal: mediante el uso de engaños o mediante el aprovechamiento de errores, estas conductas tienen que encontrarse reglamentadas a la consecución de un fin, que conlleva una serie de elementos normativos y subjetivos del injusto de una conducta que generalmente se reputa como delictuosa por violar en la generalidad de los casos, un precepto, una norma, penalmente protegida, que viene a desembocar en la protección del interés común, el patrimonio del erario que debe ser protegido de este tipo de conductas.

El tipo es la descripción abstracta que hace el legislador, en la ley penal, de los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie de delito, estos elementos se dan por medio de una acción positiva, el uso de engaños para la consecución del objetivo, o de una conducta omisiva, al aprovecharse de un error en que se encuentra el sujeto pasivo con una finalidad dolosa.”

En cuanto al sujeto responsable de la comisión de los delitos e infracciones fiscales *Mario Alberto Torres López*²⁷, señala que “Se habla de un derecho penal en el que las sociedades, asociaciones y corporaciones sean el sujeto delincente, apoyándose en que si la pena es de índole patrimonial la puede tener como centro de imputación, la pretensión es echar abajo aquel principio de que el delincente solamente lo puede ser la persona física... bajo la forma de una acción o de una omisión, en ambos casos el hecho que provoca la sanción es precisamente el comportamiento que algún ser humano ha realizado, que los elementos acción, imputabilidad y culpabilidad propios de la noción del delito existen...no obstante la idea de responsabilidad penal de las personas morales continua latente...con el hecho de que se apliquen sanciones de índole mercantil a las personas morales a manera de suspensión o desaparición , pretende hacerse valer la existencia de la responsabilidad penal corporativa”

26. NANDAYAPA Urbina, Arturo, “Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano”, Gasca SICCO, México, 1997.

27. *Ibíd.* 25, p.26.

Si bien los delitos fiscales y la mayor parte de las infracciones fiscales están previstos en el CFF, el tratamiento teórico y práctico que a unos y a otros se da es completamente diferente, aunque no debería existir esa diferencia porque el hecho ilícito es eso: violación a una norma jurídica por parte de un individuo que debió cumplirla, por encontrarse en circunstancias y condiciones que lo permitían.

“El delito de defraudación fiscal es el tipo específico del delito genérico de fraude y se resume en el elemento de la voluntad tendiente a producir el resultado atípico mediante el engaño, es decir, la mentira dolosa cuyo objetivo es producir en la víctima una falsa representación de la verdad”.²⁸

De lo que expresamente el artículo 73 del CFF²⁹, señala que: “No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente Formulado por contador público ante el SAT, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes”.

28. Ibid. 26, p.43.

29. Ibid., 12, p.100.

1.3. Métodos de Estudio para Medir la Evasión Fiscal

Desde hace ya varios años, algunas universidades y entidades de investigación, han llevado a cabo diversos estudios de evasión fiscal, tomando en consideración varios tipos de bases metodológicas, las cuales no han sido estandarizadas y abordan de manera específica la evasión en algún tipo de impuesto, los cuales no pueden aplicarse de la misma manera tratándose de impuesto sobre la renta, ya sea de personas físicas o morales, retenciones, impuesto al valor agregado, etc., sin embargo, el tema muestra su complejidad, porque es necesario primeramente, recolectar la información, la cual en ocasiones no se encuentra desagregada en los indicadores económicos, o bien porque su significado fiscal es distinto respecto del contable o más aun respecto de la terminología económica, o porque se encuentra dispersa la información en diversos estudios.

El Servicio de Administración Tributaria SAT³⁰, en sus estudios de evasión fiscal, datos generales y opinión pública, clasifica los métodos para medir la evasión tributaria de la siguiente manera:

1.3.1 Método de Cuentas Nacionales

El método de cuentas nacionales, es aquel que por medio de una serie de datos e indicadores macroeconómicos y con base a lo que reporta el instituto nacional de estadística y geografía (INEGI), nos permite determinar mediante el excedente neto de explotación, la base gravable con la que se cuantifica el monto estimado del potencial de recaudación para compararlo con lo realmente recaudado a nivel nacional, durante un ejercicio fiscal.

1.3.2 Método del Impuesto a la Renta Personal

El método del impuesto a la renta personal, consiste en clasificar conforme al sistema de cuentas nacionales los conceptos de ingreso por grupos, tomando en consideración las deducciones, exenciones, subsidios, etc., que les son aplicables, para obtener la base gravable; se estratifican los datos conforme a cada nivel de ingresos, para poder aplicar las tarifas de acuerdo a una estructura progresiva; se obtienen las estimaciones de la recaudación potencial conforme al sistema de cuentas nacionales reportadas y se comparan los resultados con los de la recaudación real obtenida.

30. SAT, *Evasión Fiscal, Datos generales y opinión pública, Carpeta de indicadores y tendencias sociales, no. 34, México, 2014*
file:///C:/Users/miguel/Downloads/Carpeta-34-evacion-fiscal.pdf

1.3.3 Método del Impuesto a las Sociedades

El método del impuesto a las sociedades, sigue la metodología del sistema de cuentas nacionales, obtiene la recaudación potencial tomando en consideración el excedente neto de explotación el cual se ajusta conforme al sistema de cuentas nacionales con los diferentes indicadores de deducciones e incentivos aplicados a las empresas.

1.3.4 Método del Impuesto al Valor Agregado

El método del impuesto al valor agregado, compara los datos del sistema de cuentas nacionales relacionadas con la producción neta nacional o bien se realiza por el lado del gasto con respecto al consumo, para determinar las bases gravables estimadas, a las que se aplican las tasas del IVA.

1.3.5 Método de Muestreo o Controles Directos

El método de muestreo o controles directos, es aquel en el que se utiliza una muestra aleatoria de contribuyentes y se calcula la tasa de evasión para los individuos seleccionados y dichos resultados se extrapolan en la población, con objeto comparar los datos con las tasas de evasión fiscal disponibles.

1.3.6 Método Basado en Encuestas de Presupuestos de Hogares

El método basado en encuestas de presupuestos de hogares, tiende a determinar y analizar los gastos de las familias y el ingreso declarado, la evasión se determina cuando los gastos exceden significativamente a los ingresos declarados.

1.3.7 Método de Encuestas Directas a los Contribuyentes Respecto a su Comportamiento

El método de encuestas directas a los contribuyentes respecto a su comportamiento en el pago de impuestos, en la presentación de declaraciones, etc. se realiza mediante la aplicación de cuestionarios a una muestra aleatoria de individuos previamente seleccionada, con preguntas relacionadas con su comportamiento en la presentación de declaraciones de impuestos, es un método totalmente estimado, porque se construye con los datos que se obtienen del mismo contribuyente, los que podrían no ser reales, es decir, no se toman en cuenta las tasas de evasión.

El método que permite determinar los excedentes netos de explotación, para poder estimar a partir de indicadores macroeconómicos y reportar los datos de manera más integral mediante

el del sistema de cuentas nacionales SCN, es el que se desarrollara durante el resto de este estudio y al que se denominara método de la “recaudación teórica potencial”, el cual nos permitirá compararlo con la recaudación observada real, para determinar la evasión fiscal estimada.

1.4. Estrategias y Prácticas, relacionadas con la Evasión Fiscal

Estrategia de acuerdo con el diccionario de la real academia³¹, significa: 1. Arte de dirigir operaciones militares, 2. Traza para dirigir un asunto, 3. Es un proceso regulable, o bien como el conjunto de reglas que aseguran una decisión optima en cada momento, también se le define como “una planificación de algo que se propone un individuo o grupo”, es decir, estrategia es un conjunto de reglas de planificación que se proponen con el objeto de asegurar una decisión optima, que pretenden alinear acciones hacia la consecución de metas y objetivos, por lo que podemos afirmar que la estrategia fiscal y la planeación fiscal es legal porque sigue un conjunto de reglas, aplicadas a la determinación de los impuestos.

Sánchez Miranda Arnulfo³², en su libro de Estrategias financieras de los impuestos, señala que “el termino es sinónimo de: pericia, habilidad, destreza, por lo que, se puede definir como “El arte de dirigir un conjunto de disposiciones para alcanzar un objetivo por medio de la toma optima de decisiones”

“El objetivo financiero de los impuestos consiste en aprovechar las diferentes alternativas que se establecen en las disposiciones fiscales, con el fin de reducir el costo fiscal de las operaciones de las empresas, sin incurrir en ilícitos y con apego a la norma legal, consiste en investigar si existen medios para disminuir estos costos fiscales, utilizando la implantación de estrategias, para ello es preciso conocer las disposiciones de carácter tributario y financiero que al aplicarlas con habilidad, pericia, destreza, den por resultado una reducción en los costos fiscales, por medio de su adecuado manejo”.

En la práctica profesional las empresas aplican el concepto de “planeación fiscal”, sin embargo, al momento de utilizar el término, parece que lo que buscan es sorprender al fisco al margen de la ley, otras aplican una alternativa que no les corresponde y que no es producto de la actividad normal del contribuyente, sino de una ficción creada para evitar el pago.

31. Real Academia Española y asociación de academias de la lengua española, Madrid, Espasa Calpe, 2006.

32. SANCHEZ Miranda, Arnulfo, “Estrategias financieras de los impuestos”, ed. Gasca Sicco, 3ª ed., México, 2004.

La planeación fiscal según Cabello Hernández Jorge³³, en su estudio sobre su validez jurídica, la cual implica una metodología, que tiene su fundamento en la aplicación de las normas fiscales, señala: “Es una técnica de naturaleza económica cuyo género es el de administrativa y cuya especie es la de financiera, al alcance de los sujetos pasivos de la relación tributaria, en tanto que son entes eminentemente económicos, condicionados a la observancia irrestricta de los preceptos legales relativos, cuyo objetivo fundamental es abatir, atenuar o diferir al máximo posible el costo fiscal normalmente implícito en toda operación y que comprende normalmente un grupo o conjunto de estrategias de cuya combinación, así como de cuyas acciones e interacciones cabe desprender un efecto global de ahorro perfectamente previsible para las personas involucradas”

La planeación fiscal consiste en prever la aplicación de una serie de estrategias que tienen como propósito específico, reducir la carga fiscal de acuerdo con los objetivos, tendientes a minimizar el costo fiscal sin estar fuera de la ley; se podría considerar que la planeación fiscal son estrategias de elusión y no de evasión fiscal y su práctica es el ejercicio que se realiza con destreza y habilidad de acuerdo con las disposiciones fiscales.

José Corona Funes³⁴, en su libro, Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales, explica esta diferencia basada en “el estudio de las debilidades y fortalezas de la ley, situación que resulta útil tanto para contribuyentes como para autoridades, sugiriendo el pago legal y constitucional de las diversas contribuciones”.

La planeación fiscal, trata de hacer respetar el marco de la ley, y supeditar las acciones de la empresa y de las personas a establecer medidas de seguridad fiscal y de productividad, por medio de una planeación estratégica, donde se considere el esquema fiscal adecuado y pagando al final de cuentas lo justo, entendiéndose por ello lo que se encuentra regulado en ley, no lo que cada quien quiere.

Es así como el autor define la planeación como “La etapa del proceso administrativo que se encarga de prever los recursos materiales, humanos y organizativos para poder lograr un objetivo definido” y a la planeación fiscal, como “La optimización de las obligaciones sustantivas y colaterales a que está obligado el contribuyente, apegada a derecho.”

33. CABELLO Hernández, Jorge Áyax, “Planeación Fiscal”, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, IMEF, México. <http://www.imef.org.mx/grupos/coahuila/2012/Presentaciones/2PlaneacionFiscal.pdf>

34. CORONA Funes, José, “Planeación Fiscal, 100 estrategias fiscales”, Ed. Gasca, Sistemas de Información Contable y Administrativa SICCO, México, 2004.

La planeación fiscal es vista como una herramienta administrativa, de estrategia fiscal y adquiere una importancia significativa, ya que permite producir beneficios económicos, su objetivo básicamente es eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los actos.

Razones por las que queda claro que existen diferencias significativas respecto de los conceptos de evasión, elusión y planeación fiscal, que podríamos resumir así: evasión fiscal tiende a buscar mecanismos para pagar menos impuestos estando al margen de la ley, la elusión fiscal es muy similar pero encontrándose dentro de lo que la ley establece y la planeación es mal entendida, ya que no es ninguna de las anteriores, requiere de una metodología planificada la cual es aplicada dentro de lo que la ley establece.

A partir del año 1994, México formo parte de la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE) y como miembro quedo sujeto a cumplir con determinadas regulaciones de carácter internacional, que partir de entonces, estableció en el artículo 9 del modelo de convenio de la (OCDE), lo relacionado con el tratamiento de los precios de transferencia, en cumplimiento al principio de plena competencia (PPC) o principio de la distribución justa de la riqueza (PDJR), por sus siglas en inglés “arm’s length principle”.

De esta forma surgen diferentes esquemas de planeación fiscal que son aplicados por las empresas, sobre todo multinacionales, como estrategias y prácticas, que como ya se dijo, están estrictamente apegadas a la legislación tributaria y que por ello debemos conocer y analizar ya que han rebasado las fronteras nacionales a partir de la economía globalizada, el crecimiento de la economía digital, la creación de regímenes fiscales preferentes en varios países en el mundo, junto con el cambio de modelos de negocios de las empresas y los precios de transferencia.

En el año 2013, se publicó el reporte sobre la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios, mediante la iniciativa BEPS, la cual dio a conocer la problemática de recaudación generada por prácticas y estructuras abusivas, llevadas a cabo por las empresas multinacionales (MNE), dicho plan contiene 15 acciones concretas, relacionadas con las estrategias fiscales aplicadas por las empresas multinacionales, con el objetivo de erosionar las bases gravables para reducir la carga fiscal, así como múltiples procedimientos y requisitos que deberán cumplirse en las transacciones internacionales, los trece reportes

finales emitidos por la OCDE el 5 de octubre del 2015, reflejan estas 15 propuestas del plan de acción, y representan el consenso de los países que han participado en esta iniciativa.

Las estrategias de planeación fiscal que son implementadas por las multinacionales con el propósito de erosionar la base gravable y el traslado de beneficios, se deben a la falta de alineación de los diferentes sistemas fiscales internacionales, que no incluyen principios tributarios internacionales, generando asimetrías “mismatches”, de las cuales se aprovechan las multinacionales para erosionar las bases fiscales, lo que genera desacuerdos y dudas entre los países que como México es susceptible de sufrir la erosión de la base gravable, por lo que, el sistema fiscal mexicano hace necesario incorporar varias medidas en su legislación para evitar la erosión de la base gravable.

Juan C. Hernández Santoyo y Christian B. Vázquez Sánchez³⁵, describen y explican la necesidad de adaptar el sistema tributario ya que las “estructuras empresariales de diferentes países, que tienen la intención de celebrar operaciones comunes, que se enfrentan a problemas como: el cambio en la manera de operar de las corporaciones por consecuencia de la globalización, la necesidad de los gobiernos de establecer nuevas reglas que les permitan capturar la porción justa de ingresos derivados del incremento de los flujos financieros, la creciente complejidad de los regímenes fiscales y políticas tributarias a las que se enfrentan tanto las empresas multinacionales y las transnacionales, las diferentes reglas y procedimientos de cumplimiento y administración fiscal”

De acuerdo con esta problemática planteada y debido a las recomendaciones internacionales, en México se han llevado a cabo una serie de reformas que le permiten establecer en su legislación, disposiciones que tienden a regular algunos temas tributarios como lo son: reglas sobre los precios de transferencia, capitalización delgada, requisitos para la deducibilidad de intereses, reglas de regímenes fiscales preferentes (REFIPRE), inclusión de cláusulas anti abuso para la aplicación de tratados internacionales en los que México sea parte, así como diferentes medidas enfocadas a la transparencia como es el caso del intercambio de información con diferentes autoridades fiscales.

35. HERNANDEZ Santoyo, Juan Carlos, y Vázquez Sánchez, Christian Bernabé, “Precios de Transferencia, aplicación práctica total”, Ed. Thompson Reuters, 4a ed., México, 2016.

A pesar de los esfuerzos legislativos para regular algunos temas de tributación internacional, Koen Van't Hek³⁶, coordinador del libro, BEPS: coherencia, sustancia y transparencia, en un estudio reciente, es quien establece dos cuestiones una es si ¿El sistema fiscal y legal mexicano está listo para incorporar las acciones desarrolladas por el proyecto BEPS? y la otra si ¿son suficientes las medidas del proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para llegar a las raíces de la problemática o solo terminan abordando los síntomas?, esta obra analiza, con varios investigadores, desde diferentes perspectivas, las medidas propuestas por la OCDE/G20 bajo las 15 acciones del proyecto BEPS, tendientes a evitar la erosión de las bases fiscales, el traslado de beneficios y por consecuencia la elusión fiscal, del cual solo se sabrá de su éxito cuando el proyecto BEPS sea evaluado en los próximos años y revisado nuevamente en el año 2020.

1.5. Estudios Previos sobre Evasión del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales

La evasión fiscal del impuesto sobre la renta de las personas morales ha sido muy poco estudiado, como lo documenta Slemrod Joel³⁷, en su estudio sobre la economía del egoísmo fiscal corporativo, quien ha recopilado y clasificado diferentes estudios a nivel internacional, con los que puede afirmar, que los estudios de incidencia sobre la evasión fiscal, se concentran en mayor medida, en los impuestos directos cobrados sobre el ingreso de las personas físicas y los que recaen en los impuestos indirectos como el consumo, o sobre el ingreso personal.

Comenta que las empresas tienen un papel muy importante, en la retención del impuesto sobre la renta de las personas físicas sin actividad empresarial o profesional, es decir, como personas morales presentan menor movilidad y se puede ejercer mayor control por parte de las autoridades fiscales para efectos de ejercer sus facultades de comprobación, porque resulta más fácil fiscalizarlas y, por ende, se presume que evaden menos, y que por esa razón existe un número reducido de estudios en el mundo que hayan intentado determinar el nivel de evasión de las corporaciones o empresas.

36. KOEN Van't Hek, coordinador del estudio en el libro, "BEPS: coherencia, sustancia y transparencia", Editorial Thomson Reuters, 1ª edición, México, 2017.

37. SLEMROD, Joel, "The Economics of Corporate Tax Selfishness", NBER working Paper series, No. 10858, Boston Mass. USA, 2004.

A pesar de la importancia de las corporaciones en la recaudación, existen pocos estudios que analicen porque en países con similitudes en desarrollo económico, estructura fiscal y tasas impositivas de ISR, existen porcentajes de recaudación muy distintos respecto de los impuestos cobrados a las corporaciones o empresas y que recientemente se le ha atribuido esta diferencia a la causal del precio de transferencia, práctica considerada como típica de elusión fiscal, en muchos de los casos como afirman, Bartelsman y Beetsma³⁸, “estos esquemas realizan actividades evasivas, es decir, más que aprovecharse de las lagunas legales, se trata de prácticas fraudulentas de compra-venta de mercancías, de aquí que existan diferencias en los niveles de recaudación entre países con similar desarrollo económico”.

Sus estudios demuestran el cambio en los niveles de ganancias reportados por parte de las corporaciones, mediante desplazamientos puramente contables entre los países de la OCDE, en respuesta a las diferentes tasas de impuestos corporativos, es decir, mediante estas estimaciones, demuestran que un aumento en la tasa del impuesto corporativo no conduce necesariamente a un aumento en los ingresos tributarios corporativos debido a una disminución en las ganancias que reportan las corporaciones.

Por otra parte existe también la impresión de que la evasión se presenta más, incluso por naturaleza, en las personas físicas que en las empresas, sin embargo, la evidencia para EEUU sugiere que esto no es así, de acuerdo al programa de medición de cumplimiento de impuestos llevado a cabo en ese país en 2001, por Slemrod Joel, citado anteriormente, quien afirma como resultado de estos estudios, lo siguiente:

“La subfacturación de ISR en corporaciones encontrado en una muestra aleatoria de declaraciones ascendió a 17.45%, de los cuales el 83% provino de empresas grandes con activos mayores a 10 millones de dólares, en contraste, la subfacturación en las declaraciones de las personas físicas fue de 13.8%, como se observa, en términos porcentuales existe una fuerte razón para auditar a las empresas en mayor medida que a las personas físicas y dentro de las empresas, a los grandes contribuyentes, sin embargo, ello no ocurre así debido a que la recaudación total en ISR de corporaciones ascendió a 142.4 miles de millones de dólares (mmd) mientras que el ISR de personas físicas ascendió a 930.1 mmd., es decir, el incremento de las personas morales fue de 29.9 mmd y el de las físicas 148.8 mmd, aunque en términos relativos el de las morales, es mayor que el de las físicas”.

38. BARTELSMAN, Erick, y Beetsma, Roel, “Why Pay More? Corporate Avoidance through transfer pricing in OECD countries”, *Journal of Public Economics* 87, .USA, 2003.

Argumenta que la agencia recaudadora de los EEUU, el internal revenue service (IRS), ha basado su estrategia en dirigirse hacia las personas físicas debido a que, en un análisis de costo-beneficio, es más rentable para ellos en términos absolutos; este autor sostiene que esta es la razón por la que virtualmente existe muy poca literatura que estudie el incumplimiento de las personas morales; sin embargo, esta situación resulta contradictoria, es decir, no se estudia al sujeto que presenta una mayor proporción de subfacturación en las declaraciones, sino al que representa mayores ingresos en cuanto a recaudación.

Lo anterior nos sugiere que es importante estudiar y analizar el fenómeno de la evasión en personas morales, que si bien, representa en los años de estudio una menor recaudación promedio del 2.44% del PIB, comparada con la de las personas físicas que es del 2.8% del PIB, podrían en principio aportar más, en especial los grandes contribuyentes, tomando como referencia de que son las grandes corporaciones las que más tienden a aplicar prácticas evasivas, compensando sus niveles de ingreso con las tasas impositivas.

En otro estudio sobre precios de transferencia, elaborado en 2001, por Simon Pak y Jhon Zdanowicz³⁹, comentan que uno de los fenómenos que ha ocasionado que las cifras de evasión fiscal sean relativamente altas en varias partes del mundo y de la región, lo constituye el conocido, “precio de transferencia”, en el cual determinan que la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia en EEUU, no evitó la evasión fiscal en operaciones de comercio exterior en el año 1999, el cual fue de 42 billones de dólares, Marcelo Bergman y colaboradores hacen mención del trabajo presentado por estos autores, en el cual indican que en su estudio, los tres países que en el año 2000 realizaron mayor elusión por medio de precios de transferencia son Canadá, Japón y México, en relación al comercio con los EUA, haciendo notar que estos países son sus principales socios comerciales.

El fenómeno de precios de transferencia ha sido identificado como otro factor importante en la recaudación y para el caso de México, en un estudio doctoral efectuado por Martha L. Puente⁴⁰, sobre la evasión fiscal, del Impuesto Sobre la Renta de personas morales, de las empresas multinacionales, su reglamentación, los precios de transferencia y la tasa de evasión, lleva a cabo una investigación y determina lo siguiente:

39. PAK, Simon, y Zdanowicz, Jhon, “Executive Summary of US trade with the World: An Estimate of 2000 Lost US Federal Income Tax Revenues due to Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports”, USA, Florida International University, 2001

40. PUENTE Esparza, Martha Luisa, “Las Empresas Multinacionales en México y la Evasión en el Impuesto Sobre la Renta”, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 2006.

Elabora una segmentación, de un universo en el padrón de 538 mil contribuyentes personas morales para el año 2006, estima que de los 12,834 grandes contribuyentes, equivalente al 2.38% del total, 6,955 corresponden a controladoras y controladas, es decir, el 54.19% y determina que del total del monto de la evasión por 110,277.61 millones de pesos, equivalente a un 39.5%; para los grandes contribuyentes que participan en el 73% del total de la recaudación, el monto de la evasión correspondería a 80,466.15 millones de pesos, es decir, el 28.83% y para las empresas controladoras y controladas sería del 15.62%, equivalente a 43,604.6 millones de pesos.

Otro factor muy importante de la recaudación en México es su amplio sector informal, por lo que las metodologías para la estimación de la evasión fiscal, deben ser adaptadas a nuestra legislación, considerando este fenómeno a fin de cuantificarlo, con el objetivo de poder analizarlo, para ello veamos cómo se define a la economía informal a nivel internacional, que de acuerdo con la ONU en la reunión adoptada en 1993 en Ginebra, en la 17ª, conferencia internacional de estadísticos de trabajo⁴¹, es considerada como el grupo de empresas familiares o empresas no incorporadas de propiedad familiar que cuentan con las siguientes características:

- a) Empresas Informales, por cuenta propia que pueden emplear trabajadores familiares o empleados ocasionales y
- b) Empresas de Empleadores Informales que contratan uno o más trabajadores sobre una base de continuidad y que no registran la empresa ni a sus empleados.

Por lo anterior la economía informal recae más sobre la empresa familiar y la microempresa, las cuales en nuestra legislación se consideran que deben pertenecer al régimen de incorporación fiscal, establecido en la sección II, del título IV de la LISR, en sus artículos 111 al 113, que corresponde a personas físicas, siempre y cuando no rebasen el límite de hasta dos millones de pesos y de cinco millones de pesos de acuerdo con el apartado de estímulos fiscales del título VII, capítulo VIII, de la opción de acumulación de ingresos para personas morales establecido en los artículos 197 a 201 de la misma LSR, por lo que el tema de la evasión fiscal del sector informal, sería motivo de un estudio diferente.

41. OCDE, *Directrices sobre una definición estadística de empleo informal, adoptadas por la Decimoséptima Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo* (noviembre – diciembre de 2003) <http://www.ilo.org/public/spanish/bureau/stat/download/guidelines/defempl.pdf>

En cuanto a los estudios sobre economía informal, se encontró el que fue llevado a cabo por Daniel Flores Curiel y Jorge Noel Valero Gil⁴², del Centro de Investigaciones Económicas de la Universidad Autónoma de Nuevo León, sobre el “Tamaño del sector informal y su potencial de recaudación en México”, analizan la economía informal la cual definen como aquella que no se encuentra registrada ante la SHCP y que se encuentra asociada a diversos factores como la pobreza, el exceso de regulaciones gubernamentales, las actividades económicas como el comercio al por menor, los talleres y oficios, la construcción, la venta de alimentos en la vía pública y los servicios profesionales entre otros.

Los autores toman en cuenta en su estudio varios factores que se relacionan con la incidencia de la informalidad con los cuales concluyen que la informalidad equivale al 24.6% del PIB, empleando dos tipos de metodología, la indirecta: la cual relaciona con el comportamiento en el consumo de energía eléctrica y el uso del dinero en efectivo y la directa: donde se consideran varios factores como los que se mencionan a continuación y determinan lo siguiente:

- La localización geográfica: la cual hace crecer la informalidad donde la población es menor.
- La educación: la cual reduce la informalidad donde existe mayor educación.
- La edad la cual influye en la informalidad y se reduce conforme aumenta la edad y abunda en la población de 12 a 19 años.
- Los salarios los cuales son más altos en el sector formal que en el informal.

En relación con estudios de investigación que toman como referencia el nivel de evasión de ISRPM de acuerdo con la metodología del sistema de cuentas nacionales, es el elaborado por Marcelo Bergman⁴³ y colaboradores, del Centro de Investigación y Docencia Económicas CIDE, en su estudio de 2005 sobre la evasión fiscal ISR de personas morales, para los años 2002 y 2003, quienes determinan un 39.50% y 32.63% respectivamente, del potencial de recaudación de dicho impuesto, con respecto a lo recaudado; esta cifra representa el 1.90 % y 1.64% del PIB y en términos de pesos corrientes con cifras totales del PIB para esos años de estudio la evasión representa 110,277.61 y 102,508.72 millones de pesos, con una recaudación potencial de 121,282.1 y 122,422.9 millones de pesos.

42. FLORES Curiel, Daniel, y Valero Gil, Jorge Noel, “Tamaño del sector informal y su potencial de recaudación en México”, México, Universidad Autónoma de Nuevo León, 2003.

43. BERGMAN, Marcelo, Carreón Rodríguez, Víctor, y Hernández Trillo, Fausto, “Evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales”, México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2005.

Este estudio marca un precedente por la cantidad de datos que se pueden extraer del mismo, sin embargo, dicho estudio requiere una actualización a cifras disponibles más recientes, lo que permitiría mediante la actualización de dichas cifras y porcentajes, conocer los niveles actuales de recaudación, evasión fiscal y sus correspondientes tasas de evasión de las personas morales, dado que las condiciones económicas de esos años con respecto a las actuales son diferentes.

Otras implicaciones que se desprenden del estudio incluyen, las deducciones establecidas por la LISR, que le costaron al país 4.1% y 4.2% del PIB para los años 2002 y 2003, respectivamente; las exenciones y subsidios que le cuestan al país alrededor del 2.1%, los gastos fiscales equivalen a 0.2% y 0.8% para los mismos años de estudio 2002 y 2003, respectivamente, nuevamente, la tasa de evasión se encuentra entre 1.64% y 2% del PIB, es decir, entre \$94,048.19 y 124,899.71 millones de pesos.

Una de las principales observaciones que se analizan en este estudio es que existe demasiado tratamiento especial que facilita la evasión, además de representar grandes pérdidas en el tema recaudatorio, si conjuntamente con las deducciones, las exenciones y subsidios, los tratamientos preferenciales a algunos sectores, los gastos fiscales añadimos la evasión fiscal las cifras son considerablemente altas, la recaudación potencial de este impuesto sin estos conceptos solo considerando las actividades exentas la educación y la cultura y amortización de pérdidas de ejercicios anteriores, esta cifra llegaría al 8.7% del PIB, es importante señalar que del estudio se desprende la necesidad de contar con un gran número de auditorías aleatorias que tiendan a impactar directamente a los contribuyentes, no únicamente dirigidas y mediáticas, que aun cuando son importantes, tienen un menor impacto en el tema recaudatorio.

En otros campos de investigación, tomando en consideración los diferentes estudios que ya se han efectuado, con relación a las ciencias de la conducta, las cuales son un conjunto de disciplinas que centran su atención en la conducta humana y como es influida por las actitudes, el comportamiento y las necesidades de otras personas, específicamente la psicología social que estudia la influencia de las relaciones sociales, culturales, religiosas, materiales y técnicas sobre la conducta y la sociología económica, la cual estudia los fenómenos económicos basados en los comportamientos individuales, como resultado de la maximización de utilidades, se encontró lo que a continuación se expone.

Desde la década de los setentas se ha tratado de explicar las conductas evasoras, desde tres diferentes enfoques: el teórico, el empírico y el experimental, utilizando diferentes metodologías en la que se busca identificar factores que se asocian con la evasión de obligaciones fiscales, dichos factores económicos, sociales y legales, pueden influir en las conductas de los contribuyentes, así como los niveles de ingreso, sanciones, percepción de los contribuyentes respecto lo que hace el gobierno con los impuestos, así como, la corrupción e injusticia tributaria.

a) Enfoque teórico: cuyos principales representantes Michael Allingham y Agnar Sandmo ⁴⁴, en sus estudios sobre “la evasión del impuesto sobre la renta: un análisis teórico”, en el año de 1972 elaboraron modelos matemáticos, basados en investigaciones económicas y sociales en términos cualitativos y cuantitativos, relacionadas con la conducta evasora considerando al contribuyente un tomador de decisiones, en la que una persona que tiene una conducta racional trata de maximizar la utilidad esperada al arriesgarse a evadir impuestos por los beneficios que pudiera obtener, de tal forma que el comportamiento del contribuyente que busca maximizar su utilidad desde el punto de vista económico y su cumplimiento dependería del riesgo, los montos de las multas y de los impuestos a pagar, algunos resultados obtenidos de este enfoque son los siguientes:

1. Entre más alto sea el riesgo de ser sancionado, más paga el contribuyente
2. Los contribuyentes que piensan que son tratados injustamente por el sistema tributario es más probable que recurran a la evasión.
3. Las personas pueden tener una ganancia psicológica de seguir los patrones de comportamiento del grupo al que pertenecen.
4. El contribuyente opta por formas menos costosas de maximizar sus ingresos, reduciendo las sanciones, a lo que llaman efecto de aprendizaje social.
5. El contribuyente que considera que los impuestos que tiene que pagar son justos tiende a evadir menos impuestos, a lo que llaman efecto de justicia.
6. El contribuyente no sólo responde al interés personal, sino también al social como las normas sociales, las costumbres, la justicia, la confianza, la reciprocidad, la moral, es decir, las interacciones sociales.

44. ALLINGHAM, Michael G., y Sandmo, Agnar, “Income tax evasion: a theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, University of Pennsylvania, U.S.A., 1972, pp. 323-338.

b) Enfoque empírico: los autores de este enfoque que data de la década de los noventa son Jeffrey A. Dubin, Michael J. Graetz y Louis L. Wilde⁴⁵, quienes en sus estudios sobre los efectos de las tasas de auditoría en el impuesto sobre la renta, basan sus investigaciones en un conjunto de datos para estimar los determinantes de la evasión, sin embargo, dependen de la información y de cómo se obtiene por lo que se pueden producir sesgos en los resultados, sus aportaciones más importantes se encuentran las siguientes:

1. Entre mayor es la tasa impositiva generalmente es menor el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
2. Si es mayor la probabilidad de detección de la evasión, incrementa el cumplimiento de las obligaciones fiscales entre los contribuyentes.
3. Cuando existen mayores tasas de auditorías y se dan conocer, se incrementa el cumplimiento en el pago de los impuestos.

c) Enfoque experimental: sus representantes entre otros son Gary Stanley Becker y Benno Torgler⁴⁶, este último intenta resolver la pregunta de ¿por qué los ciudadanos pagan sus impuestos?, en su estudio sobre “cumplimiento tributario y moral tributaria: un análisis teórico y empírico”, explica que el alto grado de cumplimiento se relaciona con la moral tributaria en sí misma y que los factores determinantes en la conducta de los individuos respecto al pago de impuestos, se relaciona con el concepto de moral de impuestos, como un factor importante que tiende a explicar el comportamiento evasor.

Los resultados más importantes de este tipo de estudios son:

1. Que a mayores tasas impositivas existe un menor cumplimiento de las obligaciones fiscales.
2. Con mayores tasas de auditorías se tiene un mayor cumplimiento.
3. A mayores tasas de multas sobre los impuestos que no se pagaron se incrementa el cumplimiento.
4. Cuando aumenta la probabilidad de ser auditado, mayor es el cumplimiento.

45. DUBIN, Jeffrey A., Graetz, Michael J., y Wilde, Louis. L., “The effect of audit rates on the federal individual income tax”, 1977-1986, *National Tax Journal*, U.S.A., 1990, 43 (4), 395-409.

46. TORGLER, Benno, “Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis”, 2007, Edward Elgar Publishing, Inc. Massachusetts, U.S.A., 2007.

5. Entre mayor divulgación de las personas que no han pagado sus impuestos mayor es el cumplimiento.
6. Si se reconoce de alguna forma a los contribuyentes que son auditados y tienen resultados positivos se incrementa el cumplimiento.
7. A mayor percepción de los beneficios que reciben del pago de sus impuestos se incrementa el cumplimiento.

Los resultados obtenidos de estos trabajos teóricos, empíricos y experimentales sobre la conducta del contribuyente hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es la identificación y determinación de factores psicológicos y sociológicos, que se pueden resumir y agrupar en cinco tipos: disuasión, normas, oportunidad, legitimidad y factores económicos.

1. La disuasión se basa en el concepto de que el riesgo de ser detectados y castigados puede disminuir la evasión, por la idea que se forma en el contribuyente de que si se castiga a un evasor esto desalienta evasiones fiscales futuras, sin embargo, por un lado puede reforzar la moral de la persona para hacerlo cumplir y por otro, puede crear resistencia del contribuyente.
2. Las normas sociales que provienen del comportamiento, ideas y convicciones entre los grupos sociales, pueden influir en el comportamiento de una persona que se quiere identificar con un grupo específico, de tal forma que, una persona está más dispuesta a cumplir con sus obligaciones fiscales si confía en que los demás también lo hacen.
3. La oportunidad de cumplir con el pago de los impuestos es un factor importante en el cumplimiento o la evasión, entre más fácil sea el proceso de pago de impuestos menor será la evasión, si el contribuyente percibe que es complicado determinar las cantidades a pagar de impuestos es más probable que evada sus obligaciones, se infiere que si las disposiciones fiscales estuvieran escritas en un lenguaje accesible y con procedimientos simples, se disminuiría la evasión.
4. La legitimidad y confianza en la autoridad fiscal es importante para que se dé un cumplimiento voluntario, las autoridades deben construir esta confianza y legitimidad, en el contribuyente a través de una conducta justa y un trato respetuoso.
5. Los factores económicos inciden en el comportamiento de cumplimiento, la maximización de la utilidad, la liquidez, el costo administrativo de cumplimiento, inciden directamente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una investigación en México, que analiza las conductas tendientes a la evasión es el desarrollado en el año 2003, por el Dr. Benavidez Perales Guillermo⁴⁷, titulado: “estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales”, de la facultad de economía, de la universidad panamericana.

Este estudio mediante la aplicación de cuestionarios, selecciono 33 preguntas de opción múltiple y tres conjuntos de reactivos, con objeto de conocer la opinión del entrevistado y su relación con el fisco, selecciono, 7 preguntas sociales, 4 relacionadas con creencias religiosas, 4 sobre su ocupación, 4 sobre su situación económica laboral, 5 sobre su situación fiscal y 9 sobre su opinión sobre el gobierno y el fisco.

En primera parte conformada por 36 preguntas, el entrevistado tenía que expresar su acuerdo ante frases relacionadas con las declaraciones de impuestos, la evasión, las sanciones, la actuación del gobierno y de las autoridades fiscales; en la segunda parte de nueve preguntas, sobre conductas ilegales y prácticas de evasión de impuestos, al ciudadano se le pedía su opinión sobre la posibilidad de justificar estas acciones y en la última parte de doce preguntas, se abordan percepciones, sobre la justificación del no pago de impuestos.

Se aplicaron 1067 cuestionarios, en el que 56.35% de los entrevistados eran hombres y el 43.56% mujeres; el 84.99% son creyentes y el 79.91% profesan una religión, sin embargo, se encuentra que los motivos religiosos no son una de las razones principales por la que los ciudadanos pagan sus impuestos, los resultados obtenidos son los siguientes:

En cuanto a las preguntas orientadas a la ocupación se encuentra que el 80.72% de los entrevistados trabajan, de los cuales el 68.81% son empleados y el 31.19% trabajan por cuenta propia, el 80.11% se encuentran en el sector formal y únicamente el 19.89% en el sector informal.

Referente a la opinión del entrevistado acerca de la relación social hacia el cumplimiento fiscal, el 45.03% está de acuerdo en que es justo pagar impuestos, sin embargo, el 36.61% de los ciudadanos se encuentra totalmente en desacuerdo en que el sistema actual es justo para la mayoría de las personas y el 39.26% está totalmente de acuerdo en considerar que el sistema de pago de impuestos favorece a los ricos.

47. BENAVIDEZ Perales, Guillermo, Investigador Coordinador, “Estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales”, México, Universidad panamericana, 2013.

En cuanto a los sentimientos del ciudadano hacia el pago de impuestos y declaraciones el 41.34% está totalmente de acuerdo en que son personas que siempre han cumplido con las declaraciones de impuestos, el 33.6% está totalmente de acuerdo en que siente que ha sido obligado a pagar sus impuestos, sin embargo, al 31.76%, no le genera sentimientos de enojo pagarlos, al 33.60% le genera sentimientos de culpa el no pagar sus impuestos y al 37.30% le genera sentimientos de enojo, que otros no paguen impuestos, respecto a la opinión sobre la evasión y sus consecuencias se encuentra que el 32.91% de los ciudadanos están de acuerdo en que es muy probable que una persona que no paga impuestos sea auditada, a su vez el 31.29% está en desacuerdo en que es fácil pasar desapercibido al dejar de pagar impuestos.

En cuanto a la confianza que el ciudadano muestra hacia el gobierno, se encuentra que la mayoría no confía en la actuación del gobierno ya que está totalmente en desacuerdo en las siguientes aseveraciones: confío en la actuación del gobierno de nuestro país (50.81%), el gobierno administra bien el dinero recaudado del pago de impuestos (59.24%), creo que el gobierno trata con respeto a los contribuyentes (43.76%), me encuentro satisfecho con la utilización que se le da al pago de mis impuestos (53.35%).

Analizando las preguntas en relación a la situación fiscal se encontró que del 50.92% de los ciudadanos que contestaron tener obligación de presentar declaración anual, 77.32% presentó su declaración, se encuentra también que la razón principal por la que los entrevistados pagan sus impuestos es por deber ciudadano (24.02%) y la razón que menos consideran importante para el pago de impuestos es por influencia de otros así como por motivos religiosos con tan sólo el 1.39%.

Respecto a los enunciados sobre la justificación de conductas ilegales y prácticas de evasión se obtienen los siguientes resultados: Declarar menos ingresos al SAT para pagar menos impuestos el 50.92%, reportar un gasto personal como deducible el 42.03%, pagar en efectivo para pagar menos impuestos el 34.87%.

La aseveración que los ciudadanos tienen respecto a no pagar impuestos es cuando la probabilidad de ser detectado es baja con el 50%, y cuando nadie más paga el 49.19%, cuando los impuestos son muy altos el 40.18%, cuando la cantidad de dinero recaudado es utilizado en proyectos que no le benefician el 38.68%, cuando el gobierno no se lo merece el 37.64%, cuando lo recaudado termina en los bolsillos de políticos corruptos sus familiares y amigos el 37.07%, cuando el dinero recaudado es desperdiciado el 34.41%.

La variable que más explica la tendencia a evadir es la moralidad existe una relación directa, entre conductas ilícitas y la evasión, la variable en el modelo muestra que las personas que consideran al sistema fiscal injusto tienden a mostrar mayor tendencia a evadir, la variable que se refiere a ingresos, tiene una relación inversa, es decir, que a mayor ingreso se muestra una tendencia menor a evadir, las personas que no reciben beneficios por el pago de sus impuestos muestran un valor mayor en la tendencia a evadir, las personas que reciben rentas alcanzan mayor valor en la tendencia a evadir, los ciudadanos que consideraron el aumento de auditorías como medida para aumentar la recaudación mostraron valores menores en la variable tendencia a evadir, por último la edad y el sexo, muestra que a mayor edad la tendencia a evadir disminuye y que los hombres mostraron una mayor tendencia a evadir.

En cuanto a los estudios oficiales sobre la evasión fiscal llevados a cabo en México, se encuentra que estos los reportaba la SHCP, mediante el SAT, en sus informes trimestrales y anuales de finanzas públicas, en cumplimiento a disposiciones expresas, establecidas en la ley del SAT⁴⁸, que como lo establece su propia Ley en su artículo 1, es un órgano desconcentrado de la SHCP que, tiene el carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades para aplicarla y para dar cumplimiento a su artículo 29, el cual establece que:

“Con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal. En dichos estudios deberán participar al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados deberán darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio.”

En estos estudios se mencionan los esfuerzos de los órganos encargados de la recaudación mediante cifras estadísticas de los niveles de recaudación y evasión fiscal, sin mayores datos que soporten las cifras de los resultados ahí manifestados.

48. DOF, Ley del Servicio de Administración Tributaria, México, Diario Oficial de la Federación, 09 de Abril del 2012, pp. 1,16.

II. La Recaudación Tributaria a Nivel Nacional e Internacional

2.1. Comparativo Internacional de la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo con la información presentada por la OCDE en la publicación anual sobre estadísticas tributarias *Revenue Statistics, Revenue Statistics, 2016, Tax revenue Trends In the OCDE*, la recaudación de los impuestos corporativos se incrementado gradualmente en todos los países, la recaudación promedio durante los años 2011 al 2015 subió relativamente muy poco, solo 1.17% del PIB, de 32.82% a 33.99%, situación que evidencia que los contribuyentes tanto corporaciones como personas físicas han encontrado formas de pagar menos impuestos y quienes tienen que absorber estas cargas son los contribuyentes personas físicas, las iniciativas en este sentido para equilibrar la carga tributaria se centran en informes de la OCDE que permitan a los gobiernos mediante una serie de recomendaciones sobre las utilidades corporativas, combatir la erosión de la base fiscal mediante las acciones BEPS, que impidan que las multinacionales se sitúen de una manera artificial en entornos de baja o nula imposición fiscal.

A nivel Internacional en los países europeos que tienen altas tasas de recaudación y que cuentan con estructuras de tasas relativamente similares también se han incrementado ligeramente los niveles de recaudación, mientras que Suecia para el año 2011 recaudaba 42.51% del PIB por este concepto, Dinamarca el 44.79% y Francia el 43.16%, para el año 2015 recaudaban, el 43.28%, el 45.90% y el 45.22% respectivamente.

En los cuadros 3 a 6, se presentan una serie de indicadores que nos permitirán situar a México en el contexto internacional con respecto a 35 países que integran la OCDE y con respecto a los países de la región América Latina y el Caribe, para poder comprender el contexto completo del fenómeno de evasión fiscal del ISR, en comparación con otros países, el estudio más reciente es el que contiene datos estadísticos al año 2015 y aun cuando el presente trabajo se enfoca en el impuesto sobre la renta de las personas morales resulta importante analizar la carga fiscal total del ISR, la cual presenta para México una de las cifras más bajas de recaudación tributaria en el mundo, incluso comparada con países de la región, que tienen un nivel de desarrollo similar a nuestro país.

La carga fiscal como la define la OCDE incluye los ingresos tributarios totales, tanto federales como estatales y locales, los ingresos petroleros y no petroleros y los aprovechamientos por rendimientos excedentes, en el contexto de México con respecto a los países de la OCDE,

que se presenta en el cuadro 3, la carga fiscal asciende a 16.23% para 2015, con 1.98 puntos porcentuales más respecto de 2014 el cual fue de 14.25 % del PIB, incluso por debajo de Chile con un 19.58% y 20.51% y de Irlanda con un 28.51% y 23.12%, que son los países que menos recaudan, para los mismos años de 2014 y 2015, situando a México en el lugar 35 de los 35 países de la OCDE, sin embargo, conviene presentar esta cifra sin la recaudación de los ingresos petroleros (Impuesto Especial sobre Producción y Servicios IEPS, petrolero y derechos por hidrocarburos) debido a que nos muestra realmente nuestro desempeño tributario en ausencia de un ingreso considerado importante.

En relación con América Latina y el Caribe, véase el cuadro 5, la recaudación tributaria promedio para el año de 2014 y 2015 fue de del 22.22% y del 22.84% del PIB para el año 2015, en este sentido, Costa Rica con un 22.51% y un 23.13% para los mismos años y el Salvador con un 17.25% y un 17.34%, países no productores de petróleo, principales compradores de petróleo con Nicaragua, recaudan más que nuestro país, para la comparación se tienen que extraer los ingresos petroleros ya que estos han permitido relajar la eficiencia recaudatoria y los esfuerzos en la recaudación de ingresos no petroleros.

Es necesario señalar que las comparaciones internacionales presentan también sus inconvenientes, ya que la legislación y la estructura productiva son distintas y esto se complica aún más, si se considera la forma en la que la composición del propio PIB se elabora en cada país el cual el cual varía como resultado de su propia legislación.

El hecho de que la recaudación es pobre, como se mostró, sugiere tratar de separar el desempeño de los distintos impuestos, y con base en ello, determinar de dónde viene el problema, si es que se puede atribuir a uno de los impuestos o al conjunto de ellos, en el caso de México, algunos estudios han concluido que el impuesto que contribuye en mayor medida a la *baja* recaudación en México es precisamente el Impuesto al Valor Agregado; se ha concluido que la evasión y gasto fiscal son altos, el rango varía de acuerdo a la metodología que se aplique y se ha encontrado niveles de evasión que van desde 38%, de acuerdo con estudio llevados a cabo en 2013, por Fuentes Castro Hugo Javier⁴⁹, hasta de un 60% en los estudios llevados a cabo por Martín del Campo Erik⁵⁰, en su estudio de 1998, sobre Estimación de la base y la evasión fiscal del IVA en México.

49. FUENTES Castro, Hugo Javier, Investigador Coordinador, "Estudio de evasión global", ITESM, México, 2013.

50. MARTIN del Campo, Erik, "Estimación de la Base y la evasión fiscal del IVA en México", Gaceta de Economía, ITAM, 1998.

Cuadro 3 Carga Fiscal Total Países de la OCDE, PIB

No.	País	2011	2012	2013	2014	2015
1	Dinamarca	44.79	45.51	45.89	48.58	45.90
2	Francia	43.16	44.32	45.23	45.34	45.22
3	Bélgica	43.14	44.18	45.16	44.99	44.81
4	Finlandia	42.03	42.68	43.62	43.81	43.93
5	Austria	41.32	41.97	42.82	43.05	43.67
6	Italia	41.91	43.90	44.05	43.46	43.29
7	Suecia	42.51	42.56	42.91	42.58	43.28
8	Hungría	36.43	38.53	38.07	38.16	39.01
9	Noruega	42.08	41.51	39.93	38.87	38.31
10	Holanda	35.85	36.02	36.54	37.52	37.36
11	Alemania	35.70	36.39	36.76	36.78	37.07
12	Luxemburgo	37.04	38.39	38.23	37.42	36.83
13	Islandia	34.44	35.22	35.75	38.60	36.67
14	Eslovenia	36.48	36.87	36.75	36.46	36.57
15	Grecia	33.64	35.50	35.46	35.88	36.40
16	Portugal	32.33	31.78	34.07	34.26	34.56
17	Estonia	31.51	31.67	31.70	32.76	33.87
18	España	31.18	32.24	33.13	33.74	33.81
19	Republica Checa	33.26	33.68	34.08	33.10	33.35
20	Nueva Zelanda	30.48	32.06	31.13	32.37	33.05
21	Reino Unido	33.51	32.76	32.57	32.18	32.53
22	Polonia	31.85	32.08	31.94	31.98	32.44
23	Rep. Eslovaca	28.62	28.34	30.24	31.18	32.31
24	Canadá	30.54	30.99	30.86	31.17	32.02
25	Israel	30.93	29.99	30.72	31.12	31.28
26	Japón	27.47	28.22	28.85	30.30	30.74
27	Letonia	27.69	28.39	28.50	28.81	29.01
28	Australia	26.06	27.12	27.33	27.60	28.22
29	Suiza	27.01	26.79	26.89	26.97	27.68
30	Estados Unidos	23.90	24.07	25.65	25.93	26.23
31	Corea	24.16	24.78	24.30	24.59	25.16
32	Turquía	25.90	24.95	25.35	24.58	25.10
33	Irlanda	27.26	27.49	28.17	28.51	23.12
34	Chile	21.12	21.33	19.86	19.58	20.51
35	México	13.28	13.12	13.75	14.25	16.23
	Promedio OCDE 33.52	32.82	33.30	33.61	33.90	33.99

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en

El cuadro 4 muestra la carga fiscal total en países de la OCDE expresada en millones de dólares MD, en la cual se puede observar que: Estados Unidos, Japón, Alemania y Francia son los países con mayor carga fiscal, con 4,752.41 MD, 1,351.59 MD, 1,251.71 MD y 1,100.60 MD, respectivamente; los países que menos carga fiscal tienen son: Islandia, Estonia y Letonia con: 6.16 MD; 7.61 MD; 7.84 MD respectivamente, situando a México en el lugar número 15 de 35 países que conforman la OCDE con 186.04 MD, solo por encima de Suiza con 185.66 MD y Austria con 164.64 MD, el promedio de recaudación para el año 2015 fue de 410.78 MD, situando a México con 224.74 MD menos en recaudación con respecto al promedio recaudado.

2.2. Comparativo América Latina y el Caribe en la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta

En relación con los ingresos tributarios para el caso de los países de América Latina y el Caribe, en el cuadro 5 y 6 se muestran las cargas fiscales totales de estos países, como ya se comentó México presenta una de las cifras más bajas de recaudación tributaria en el mundo, incluso comparada con países de la región, que tienen un nivel de desarrollo similar a nuestro país y aun cuando se han incrementado para el año 2015, la región alcanzo un 22.84%, mayor que el de 2011 el cual fue de 21.34% del PIB, sin embargo, en promedio en los últimos 5 años, los impuestos con respecto al PIB la región alcanzo un 22.01% del PIB, situándose 11.51 puntos porcentuales del PIB inferior al promedio observado para los países de la OCDE que es de 33.52%.

En el caso de México se sitúa en 6.98 puntos porcentuales por debajo del promedio de la región de América Latina que es del 22.01% contra el 15.03% promedio, México está en 18.49% puntos porcentuales por debajo del promedio con respecto a los países de la OCDE que es de 33.52%, muy por debajo de lo que recauda Cuba con un 38.31%, Argentina con un 30.86% y Brasil con un 32.43%, en promedio en los últimos cinco años y solo por encima de Guatemala con un 12.74% y Republica Dominicana con un 13.43%, ya que Panamá con un 16.84% , Perú con un 18.52% y el Salvador con un 16.60%, estuvieron en promedio por encima de México con un 15.03%, ya que son los 6 países que menos recaudación tienen en la región, esta diferencia se explica principalmente por la menor recaudación de ingresos por impuesto sobre la renta de personas físicas, un incremento en la recaudación del IVA que contrarresta la caída en el PIB con los ingresos provenientes de personas físicas.

Cuadro 4 Carga Fiscal Total Países de la OCDE, Millones de Dólares (MD)

No.	País	2011	2012	2013	2014	2015
1	Estados Unidos	3,708.71	3,888.47	4,281.93	4,518.36	4,752.41
2	Japón	1,702.13	1,749.05	1,500.08	1,482.19	1,351.59
3	Alemania	1,341.92	1,290.14	1,379.05	1,431.08	1,251.71
4	Francia	1,235.88	1,188.87	1,270.17	1,291.92	1,100.60
5	Reino Unido	874.80	869.41	885.74	965.48	930.77
6	Italia	954.17	910.23	938.31	935.15	790.14
7	Canadá	552.47	570.11	574.79	561.23	499.05
8	España	464.03	430.84	451.10	464.17	403.43
9	Australia	401.10	428.79	419.23	400.78	347.98
10	Corea	290.72	303.16	317.22	347.01	347.88
11	Holanda	320.52	298.68	316.59	330.09	283.26
12	Turquía	216.05	218.56	240.85	229.59	215.47
13	Suecia	239.52	231.68	248.40	244.37	214.68
14	Bélgica	227.42	220.03	234.87	239.26	203.94
15	México	155.19	155.66	173.18	184.36	186.04
16	Suiza	188.23	178.21	184.10	189.72	185.66
17	Austria	177.32	171.07	183.33	188.74	164.64
18	Polonia	168.47	160.73	167.47	174.38	154.82
19	Noruega	209.64	211.65	208.65	193.70	148.08
20	Dinamarca	154.43	148.96	157.62	170.97	138.36
21	Finlandia	115.07	109.60	117.73	119.45	102.14
22	Israel	80.93	77.38	90.14	96.10	93.66
23	Grecia	96.85	87.25	85.03	84.71	70.95
24	Portugal	79.19	68.79	77.02	78.66	68.81
25	Irlanda	65.17	62.03	67.41	73.60	67.21
26	Republica Checa	75.91	69.98	71.40	68.78	62.32
27	Nueva Zelanda	51.78	56.78	60.26	64.65	57.74
28	Chile	53.29	57.03	55.29	51.08	49.72
29	Hungría	51.07	49.12	51.30	53.15	47.50
30	Rep. Eslovaca	28.11	26.48	29.77	31.42	28.20
31	Luxemburgo	22.23	21.77	23.63	24.81	21.38
32	Eslovenia	18.71	17.06	17.52	18.06	15.65
33	Letonia	7.82	7.99	8.62	9.03	7.84
34	Estonia	7.30	7.30	7.95	8.59	7.61
35	Islandia	5.05	5.01	5.54	6.64	6.16
	Promedio OCDE 418.85	409.75	409.94	425.75	438.04	410.78

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en

Cuadro 5 Carga Fiscal Total Países de América Latina y el Caribe, PIB

No.	País	2011	2012	2013	2014	2015
1	Cuba 38.31	38.42	39.74	37.34	37.49	38.55
2	Argentina 30.86	29.30	30.64	31.18	31.11	32.05
3	Brasil 32.43	33.24	32.53	32.49	31.82	32.05
4	Barbados	32.37	33.11	29.47	30.37	31.29
5	Trinidad y Tobago	26.60	27.42	27.60	29.98	30.87
6	Uruguay	26.45	26.77	27.36	27.20	26.96
7	Belice	25.05	24.97	25.70	25.78	25.69
8	Jamaica	24.51	24.53	24.94	24.71	25.64
9	Bolivia	22.09	22.50	23.32	23.77	24.66
10	Costa Rica	20.75	20.74	22.45	22.51	23.13
11	Honduras	17.54	18.36	19.03	20.59	21.21
12	Ecuador	17.68	19.77	19.59	19.21	21.00
13	Venezuela	13.54	14.19	14.49	18.95	20.91
14	Nicaragua	18.83	19.58	19.89	20.37	20.91
15	Colombia	18.82	19.73	20.08	20.38	20.76
16	Chile	21.24	21.48	19.95	19.75	20.65
17	Bahamas	18.85	17.62	16.96	17.30	19.88
18	Paraguay	16.85	17.70	16.41	17.76	17.91
19	México 15.03	14.03	13.92	14.62	15.15	17.44
20	El Salvador 16.60	15.35	16.08	17.00	17.25	17.34
21	Perú 18.52	18.64	19.25	18.82	18.80	17.08
22	Panamá 16.84	16.97	17.45	17.44	16.15	16.20
23	Rep. Dominicana 13.43	12.31	13.13	13.89	14.11	13.70
24	Guatemala 12.74	12.77	12.90	13.00	12.67	12.36
	Promedio América Latina y el Caribe 22.01	21.34	21.84	21.79	22.22	22.84

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
<http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en>

El cuadro 6 muestra la carga fiscal total en los países de América Latina, expresada en la moneda de sus respectivos países, razón por la cual no se hará el comparativo ya que no se cuenta con información en una sola moneda que sea equivalente, sin embargo, tomando en cuenta la carga fiscal, se sitúa a México en el lugar número 19 de 24 países que conforman la región la América Latina y el Caribe de los que se tiene información, solo por encima de el Salvador, Perú, Panamá, República Dominicana y Guatemala, que son los países que menos recaudación tienen.

Cuadro 6 Carga Fiscal Total América Latina y el Caribe, en Millones en la Moneda de cada país

No.	País	2011	2012	2013	2014	2015
1	Cuba	26,508	29,068	28,804	30,236	33,591
2	Argentina	638,429	808,131	1,043,967	1,424,523	1,872,915
3	Brasil	1,454,751	1,566,449	1,732,142	1,838,983	1,922,868
4	Barbados	2,821,723	2,869,093	2,576,301	2,643,446	2,744,363
5	Trinidad y Tobago	43,356	45,302	47,003	50,302	46,384
6	Uruguay	245,045	278,720	322,351	361,950	393,704
7	Belice	745	786	829	880	895
8	Jamaica	303,983	322,299	356,956	380,942	427,404
9	Bolivia	36,722	42,115	49,395	54,195	56,229
10	Costa Rica	4,438,852	4,846,611	5,563,744	6,011,760	6,540,415
11	Honduras	58,763	66,357	71,653	83,702	95,724
12	Ecuador	14,020	17,379	18,631	19,653	21,032
13	Venezuela	183,748	232,106	325,472	574,426	1,260,083
14	Nicaragua	41,185	48,131	53,486	62,330	72,322
15	Colombia	116,684,542	131,058,304	142,643,685	54,351,903	166,264,700
16	Chile	25,762,449	27,714,772	27,381,686	29,145,219	32,524,896
17	Bahamas	1,487	1,480	1,445	1,491	1,760
18	Paraguay	17,727,016	19,261,951	20,540,296	24,472,900	25,833,690
19	México	2,038	2,171	2,350	2,608	..
20	El Salvador	3,552	3,828	4,139	4,148	4,483
21	Perú	86,632	95,969	100,651	108,333	104,692
22	Panamá	5,832,848	6,971,352	7,822,416	7,939,049	8,446,536
23	Rep. Dominicana	273,132	312,148	355,314	393,157	414,245
24	Guatemala	47,387	50,904	55,006	57,523	60,337

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en>

2.3. Carga Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en Personas Físicas y Morales, OCDE, América Latina y el Caribe

Es necesario separar la recaudación tanto de personas físicas como de personas morales, para efectos de precisar el análisis que corresponde a este estudio el cual se refiere solo a las personas morales, sin embargo, con respecto al ISR tanto de personas físicas como de morales, véase el cuadro 7, en México se ha ido incrementando en los últimos cinco años la recaudación pasando del 2.40 % en 2011 al 3.30% en 2015 para personas físicas y del 2.10% en 2011 al 3.30% en 2015, para personas morales, es decir del 4.30% en 2011 al 6% en 2015, lo que sugiere una mejora recaudatoria proveniente de modificaciones a la legislación y por un esfuerzo recaudatorio, no obstante, esta cifra sigue siendo muy baja si se compara con el promedio en este renglón en países de la OCDE.

En el promedio total véase el cuadro 8, México recaudo el 2.79% para personas físicas y un 2.44% para personas morales, es decir, un 5.23% total, 5.39% por debajo para personas físicas y un 0.39% para personas morales del promedio de la OCDE, que es de 8.18% para personas físicas y un 2.83% para personas morales, es decir, 5.78% menos del total del PIB para ambos conceptos, en este mismo periodo de cinco años del 2011 al 2015, como se observa en el cuadro 8, lo que significa que en promedio en estos últimos cinco años de 2011 al 2015, México con 5.23% está por debajo de los países de la OCDE, que en promedio es de 11.01%.

Por otro lado, si se compara con países que tiene altas tasas impositivas como Estados Unidos, Japón y Francia, los cuales recaudan un 11.95%, 9.13% y 10.64% respectivamente, México con una tasa impositiva de 30% para personas morales y del 35% para personas físicas la más alta, recaudo en promedio para los años de estudio del 2011 al 2015, el 5.23%, es decir, el 6.72% , 3.90% y 5.41% menos respectivamente, también parece estar muy por debajo en las tasas recaudatorias aun con tasas impositivas muy competitivas.

En la columna de promedio de los últimos 5 años del 2011 al 2015, cuadro 7, se incluyen otros rubros que no se asignan a los componentes, estos rubros varían de país a país, entre estos tenemos: impuestos por intereses en Austria y Nueva Zelanda, impuestos a los dividendos en Hungría y Nueva Zelanda, a no residentes en Canadá, devoluciones en Italia, impuestos especiales y/o extraordinarios en Grecia y Corea, multas en Portugal, impuestos locales en España, etc., e información que no está disponible.

Debemos considerar también, que las estadísticas cuentan con distintas tasas de ISR de Personas Morales PM y de Personas Físicas P.F., lo cual podría representar que las cifras no son comparables, sin embargo, la información nos sirve como parámetro para poder estimar tanto en el contexto de la OCDE como el de América Latina, la posición que ocupa México en cuanto a diversos indicadores como el de la carga fiscal con respecto al PIB de cada país, las cifras de recaudación expresada en millones dólares, ya analizadas, el de la composición en su estructura tributaria tanto de personas físicas como de personas morales y el de las tasas tributarias país por país, que se compararan más adelante.

Las cifras de Recaudación como porcentaje del PIB provienen de “Revenue Statistics”, información contenida en la base de datos de la OCDE, de la carga fiscal, en la Serie 1100 se encuentra la información para personas físicas y en la Serie 1200 la información para personas morales, los valores reportados pueden diferir de otros cuadros debido a las distintas metodologías de las fuentes utilizadas, así como por redondeo en las cifras, sin embargo, no representa mayores diferencias, con ambas series se conforman los cuadros referentes a la estructura tributaria de la carga fiscal del Impuesto Sobre la Renta de los diferentes países, en el contexto internacional, agrupados en países de la OCDE cuadros 7 y 8 y países América Latina y el Caribe, cuadros 9 y 10, en los cuales se puede apreciar, que en todos los países de la OCDE, excepto Chile, se reporta una mayor carga tributaria para las personas físicas sobre la recaudación de las personas morales, lo que no sucede para América Latina y el Caribe.

A continuación se presenta la información en el cuadro 7 de la estructura tributaria del Impuesto Sobre la Renta ISR, tanto de Personas Físicas PF, como de Personas Morales PM por los años de estudio 2011 al 2015, en cuanto al porcentaje del PIB y en seguida en el cuadro 8 se presenta el promedio de la carga fiscal, en términos de PIB, tanto para personas físicas como para personas morales, para estos años de estudio.

Cuadro 7 Estructura del ISR de PF y PM, OCDE, %PIB, 2011-2015

OCDE		2011		2012		2013		2014		2015	
No.	País	PF	PM	PF	PM	PF	PM	PF	PM	PF	PM
1	Dinamarca	23.2	2.2	23.3	2.6	25.0	2.8	26.3	2.8	25.3	2.6
2	Noruega	9.7	10.8	9.7	10.3	9.9	8.3	9.9	6.6	10.7	4.4
3	Nueva Zelanda	11.3	3.9	12.1	4.5	11.8	4.4	12.5	4.3	12.6	4.6
4	Australia	10.2	5.0	10.6	5.0	10.7	4.8	11.4	4.5	11.7	4.3
5	Bélgica	12.2	2.8	12.3	3.0	12.9	3.1	13.0	3.1	12.7	3.3
6	Islandia	13.0	1.7	13.2	1.9	13.7	2.1	13.5	3.3	13.5	2.4
7	Finlandia	12.3	2.6	12.5	2.1	12.8	2.4	13.4	1.9	13.3	2.2
8	Suecia	11.7	3.1	11.9	2.6	12.2	2.7	12.2	2.7	12.6	3.0
9	Canadá	11.0	3.1	11.3	3.2	11.2	3.3	11.4	3.3	11.8	3.2
10	Italia	11.0	2.2	11.6	2.4	11.6	2.6	11.2	2.2	11.3	2.0
11	Luxemburgo	8.2	5.0	8.4	5.1	8.7	4.8	8.7	4.3	9.0	4.4
12	Estados Unidos	9.3	1.8	9.3	2.0	10.0	2.1	10.2	2.3	10.6	2.2
13	Austria	9.2	2.0	9.6	2.0	9.8	2.2	10.1	2.1	10.5	2.3
14	Alemania	8.8	1.7	9.4	1.7	9.6	1.8	9.6	1.7	9.8	1.7
15	Reino Unido	9.4	2.9	9.0	2.7	9.0	2.6	8.8	2.5	9.0	2.5
16	Suiza	8.4	2.8	8.5	2.8	8.4	2.8	8.4	2.8	8.6	3.0
17	Irlanda	8.5	2.2	8.9	2.3	9.0	2.4	9.1	2.4	7.3	2.6
18	Francia	7.4	2.6	8.0	2.6	8.4	2.6	8.5	2.3	8.5	2.1
19	Portugal	6.0	3.1	5.8	2.7	7.7	3.3	7.7	2.8	7.3	3.1
20	España	7.1	1.9	7.4	2.2	7.5	2.1	7.6	2.1	7.2	2.4
21	Japón	5.1	3.2	5.2	3.5	5.5	3.8	5.7	3.9	5.8	3.8
22	Israel	5.5	3.0	5.4	2.7	5.4	3.5	5.7	3.2	6.1	3.0
23	Holanda	7.4	2.2	7.0	2.1	6.9	2.2	7.0	2.6	7.7	2.7
24	Grecia	4.8	2.1	7.0	1.1	6.0	1.1	5.9	1.9	5.5	2.2
25	Estonia	5.1	1.2	5.2	1.4	5.5	1.7	5.7	1.7	5.8	2.1
26	Letonia	5.6	1.4	5.7	1.6	5.8	1.6	5.9	1.5	5.9	1.6
27	Corea	3.5	3.7	3.7	3.7	3.7	3.4	4.0	3.2	4.3	3.3
28	Rep. Checa	3.5	3.2	3.6	3.3	3.7	3.4	3.6	3.5	3.6	3.6
29	Hungría	5.0	1.2	5.7	1.3	5.3	1.4	5.3	1.7	5.3	1.8
30	Eslovenia	5.6	1.7	5.7	1.2	5.1	1.2	5.1	1.4	5.1	1.5
31	Polonia	4.3	2.0	4.5	2.1	4.5	1.8	4.6	1.7	4.7	1.8
32	Chile	1.4	4.9	1.5	5.8	1.4	4.4	1.4	4.2	2.0	4.3
33	Rep. Eslovaca	2.8	2.4	2.9	2.4	2.9	2.9	3.0	3.3	3.1	3.7
34	Turquía	3.5	1.9	3.6	1.8	3.5	1.6	3.6	1.6	3.7	1.4
35	México	2.4	2.1	2.5	1.8	2.6	2.4	3.0	2.6	3.3	3.3
	Promedio OCDE	7.8	2.8	8.1	2.8	8.2	2.8	8.4	2.8	8.4	2.8

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en

Cuadro 8 Promedio de la Estructura del ISR de PF y PM, OCDE, %PIB, 2011-2015

No.	País	OCDE		
		P.F.	P.M.	total
1	Dinamarca	24.61	2.57	27.18
2	Noruega	9.98	8.08	18.06
3	Nueva Zelanda	12.05	4.33	16.38
4	Australia	10.93	4.73	15.66
5	Bélgica	12.60	3.07	15.67
6	Islandia	13.35	2.30	15.65
7	Finlandia	12.85	2.24	15.09
8	Suecia	12.11	2.80	14.91
9	Canadá	11.33	3.20	14.53
10	Italia	11.34	2.27	13.61
11	Luxemburgo	8.60	4.70	13.30
12	Estados Unidos	9.86	2.09	11.95
13	Austria	9.84	2.11	11.95
14	Alemania	9.45	1.73	11.18
15	Reino Unido	9.04	2.63	11.67
16	Suiza	8.44	2.83	11.27
17	Irlanda	8.56	2.36	10.92
18	Francia	8.19	2.45	10.64
19	Portugal	6.90	3.02	9.92
20	España	7.36	2.13	9.49
21	Japón	5.47	3.65	9.13
22	Israel	5.63	3.06	8.68
23	Holanda	7.20	2.35	9.56
24	Grecia	5.82	1.67	7.49
25	Estonia	5.46	1.64	7.10
26	Letonia	5.80	1.56	7.35
27	Corea	3.86	3.45	7.31
28	Republica Checa	3.58	3.42	7.00
29	Hungría	5.33	1.46	6.80
30	Eslovenia	5.33	1.40	6.72
31	Polonia	4.50	1.89	6.39
32	Chile	1.54	4.72	6.26
33	República Eslovaca	2.95	2.92	5.88
34	Turquía	3.58	1.68	5.26
35	México	2.79	2.44	5.23
	Promedio OCDE	8.18	2.83	11.01

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en

En el cuadro 9 se puede observar la conformación de la estructura tributaria con base en el porcentaje del PIB, para personas físicas y personas morales, de los 24 países de América Latina y el Caribe, que se estudian aquí, en el cual se muestra que la mayoría de los países obtienen mayor recaudación proveniente de personas morales que de personas Físicas, excepto por cuatro países, Barbados con un 4.64% y un 2.72%; Jamaica un 4.73% y un 2.39%; Uruguay con un 2.87% y un 2.58% y México con un 2.8% y un 2.44%; para personas físicas y personas morales respectivamente, con lo que se deduce que en estos países, tienen mayor carga tributaria las personas físicas que las personas morales.

Si se compara a México con los países de América Latina, véase el cuadro 10, México recaudo el 5.24% en promedio del PIB en los últimos cinco años del 2011 al 2015, 2.8% para personas físicas y un 2.44% para personas morales, lo que parece indicar que la carga tributaria está más o menos equilibrada para ambos tipos de contribuyentes, con un 5.24% total y con respecto a los países de la región con un 1.92% para personas físicas y un 3.78% para personas morales, es decir al 5.70% en promedio y solo se encuentra en un 0.46% total por debajo de los países de la región.

Con base en lo anterior se considera que la recaudación de ISR en nuestro país no es tan baja comparada con naciones similares en términos de nivel de desarrollo, sin embargo, esta afirmación tiene que ser considerada con reserva, ya que por citar un ejemplo, Chile posee tasas impositivas muy inferiores a las nuestras en este impuesto y en promedio en los últimos cinco años de 2011 a 2015, obtiene un porcentaje de recaudación de 6.3 % del PIB, es decir, este país se encuentra 0.6% por encima del promedio de la región que es de 5.70% en los dos tipos de ISR, tanto de personas morales como de personas físicas, lo que implica que convendría más separar estos dos tipos de impuestos y analizar la carga tributaria por separado.

Cuadro 9 Estructura del ISR de PF y PM, % PIB, del 2011-2015, América Latina y el Caribe

No.	País	2011		2012		2013		2014		2015	
		P.F.	P.M.	P.F.	P.M.	P.F.	P.M.	P.F.	P.M.	P.F.	P.M.
1	Trinidad y Tobago	3.0	15.5	3.3	15.0	3.6	14.5	3.9	16.3	5.0	13.5
2	Cuba	1.1	5.4	1.2	5.0	1.4	5.5	1.6	5.8	2.1	5.5
3	Bolivia	0.2	4.6	0.1	5.0	0.2	5.3	0.2	5.4	0.2	5.4
4	Colombia	1.0	4.2	1.0	5.4	1.1	5.4	1.1	5.3	1.2	5.1
5	Belice	1.7	6.5	1.9	5.2	2.0	5.3	2.0	5.3	2.0	5.0
6	Chile	1.4	5.0	1.5	5.9	1.4	4.4	1.4	4.2	1.5	4.9
7	Perú	1.8	5.6	1.9	5.7	2.0	4.9	2.0	4.6	1.8	4.0
8	Honduras	1.6	3.4	1.6	3.2	1.7	3.4	1.8	3.5	1.9	3.6
9	México	2.4	2.1	2.5	1.8	2.6	2.4	3.0	2.6	3.4	3.3
10	Argentina	1.7	3.1	2.1	3.1	2.4	3.0	2.7	2.9	3.2	3.2
11	Brasil	2.4	3.5	2.4	3.1	2.4	3.2	2.4	3.0	2.5	2.7
12	Uruguay	2.6	2.6	2.8	2.5	2.8	2.9	3.0	2.4	3.1	2.5
13	Guatemala	0.4	2.4	0.4	2.4	0.3	2.7	0.4	2.7	0.4	2.4
14	El Salvador	2.0	2.7	2.9	2.3	2.4	3.3	2.6	2.9	2.9	2.4
15	Jamaica	5.1	2.6	4.9	2.5	4.6	2.4	4.6	2.1	4.5	2.4
16	Barbados	4.8	3.4	4.4	3.2	3.9	2.2	4.9	2.4	5.1	2.4
17	Costa Rica	1.1	2.3	1.3	2.0	1.3	2.2	1.3	2.2	1.4	2.3
18	Paraguay	0.2	2.3	0.2	2.4	0.2	2.3	0.3	2.4	0.3	2.4
19	República Dominicana	0.9	1.1	0.9	2.0	1.1	2.3	1.1	2.6	.2	2.0
20	Panamá	1.5	1.6	1.4	2.7	1.5	2.2	1.5	1.8	1.5	1.8
21	Ecuador	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22	Nicaragua	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
23	Bahamas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24	Venezuela	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	América Latina y el Caribe	1.8	3.8	1.8	3.8	1.9	3.8	2.0	3.8	2.1	3.7

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en>

Cuadro 10 Promedio de la Estructura del ISR de PF y PM, %PIB, del año 2011 al 2015, América Latina y el Caribe

América Latina y el Caribe		Promedio		
No.	País	P.F.	P.M.	total
1	Trinidad y Tobago	3.78	14.94	18.72
2	Cuba	1.48	5.46	6.94
3	Bolivia	0.18	5.15	5.33
4	Colombia	1.09	5.09	6.18
5	Belice	1.94	5.47	7.41
6	Chile	1.44	4.87	6.30
7	Perú	1.89	4.96	6.84
8	Honduras	1.71	3.42	5.13
9	México	2.80	2.44	5.24
10	Argentina	2.42	3.05	5.47
11	Brasil	2.41	3.10	5.51
12	Uruguay	2.87	2.58	5.45
13	Guatemala	0.37	2.55	2.92
14	El Salvador	2.55	2.72	5.27
15	Jamaica	4.73	2.39	7.12
16	Barbados	4.64	2.72	7.36
17	Costa Rica	1.27	2.19	3.46
18	Paraguay	0.26	2.35	2.60
19	República Dominicana	1.04	2.01	3.06
20	Panamá	1.48	2.01	3.48
21	Ecuador	-	-	-
22	Nicaragua	-	-	-
23	Bahamas	-	-	-
24	Venezuela	-	-	-
América Latina y el Caribe		1.92	3.78	5.70

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en>

En México la Secretaría de Hacienda y Crédito Público SHCP reporta la recaudación real del ISR, expresada en pesos, de manera agregada tanto de personas físicas como de personas morales y sí es posible separarlos, tomando en cuenta los porcentajes de participación en la carga fiscal reportada en las estadísticas de la OCDE, para poder hacer la comparación de la recaudación teórica potencial con la real, solo tomando en cuenta a las personas morales.

Si tomamos el porcentaje de la carga fiscal para ambos conceptos entre los países de la OCDE también es posible separarlos, como puede verse en el cuadro 8, el cual presenta el ISR tanto para personas físicas como personas morales, se observa, del total de la recaudación de ISR para el promedio de los últimos cinco años de 2011 a 2015, de cuales se cuenta con información, el 8.18% del PIB, proviene de personas físicas y el 2.83% de personas morales y para América Latina ver el cuadro 10, el 1.92% y el 3.78%, respectivamente, lo que muestran las estadísticas de la OCDE es que la separación entre los dos componentes del ISR es posible, lo que también debe hacerse, en los informes de Finanzas Públicas de la SHCP, sin embargo, no es así, las cifras no se encuentran desagregadas en la información de la recaudación real para estos dos componentes, motivo por el cual se tomaran como base los porcentajes de participación en la estructura tributaria tanto de personas físicas como morales.

2.4. Tasas del Impuesto Sobre la Renta en Personas Morales, OCDE

Se espera que las tasas en los próximos años se encuentren relativamente estables, sin embargo, como se puede observar en el cuadro 11, Finlandia redujo su ISRPM de 26% en 2011 al 20% en el 2015, Dinamarca de 25% al 23.50%, España de 30% a 28%, Estados Unidos del 39.19% al 39.00%, Japón del 39.54% al 32.11%, Eslovenia del 20% al 17%, Estonia del 21% al 20.00%, Noruega del 28% al 27%, Canadá del 27.70% al 26.70%, Suecia del 26.30% al 22%, y por último Reino Unido del 26% al 20%, por el contrario algunos países las han aumentado del año 2011 al 2015, como es el caso de Francia del 36.10% en 2011 al 38% para 2015, República Eslovaca del 19% al 22%, Grecia del 20% al 26%, Israel del 24% al 26.50%, Chile del 20% al 22.5%, por último Portugal del 28.5% al 29.5%.

El promedio general de las tasas de ISR de Personas Morales de los años 2011 al 2015 fue de 25.24%, México se encuentra 4.76 puntos porcentuales arriba del promedio general de los países que integran la OCDE, situándose en el lugar número 9, de los países que más altas tasas impositivas tienen, solo por debajo de Alemania que tiene una tasa del 30.18%; los países que tienen las más altas tasas impositivas son Estados Unidos con un 39%, Francia con

un 38% y Japón con un 32.11% y los países con las tasas impositivas más bajas son Irlanda con un 12.50%, Letonia con un 15% y Eslovenia con un 17%.

Las tendencias pronostican que los contribuyentes de México y del mundo paguen más impuestos en los siguientes años a medida que los gobiernos amplíen sus sistemas fiscales para pagar su deuda y las pensiones, hoy los esfuerzos internacionales por actualizar e incluir las recomendaciones de la OCDE en su legislación fiscal empiezan a tener algún efecto.

Tales son las conclusiones de la Encuesta global sobre tasas fiscales del año 2015, Global Tax Rate Survey, el más reciente informe fiscal realizado por KPMG⁵¹ International, red de firmas multidisciplinarias que proveen servicios de Auditoría, Impuestos y Asesoría, basada en información de 145 países, señala que, “si bien las tasas fiscales en general no están cambiando con mucha rapidez, los gobiernos se están inclinando por ampliar la base fiscal al incrementar los rangos en alimentos, servicios y actividades que pueden recaudar más ingresos, al mismo tiempo, se están retirando los incentivos fiscales que se introdujeron durante la recesión para dar apoyo a las industrias y fomentar que los consumidores gastaran”.

De acuerdo con el análisis, de las tasas del ISRPM, los promedios de los últimos 5 años, se han mantenido más o menos estables para la mayoría de los países, los diversos impuestos analizados han tenido variaciones mínimas de solo 0.47 puntos porcentuales en promedio, la tasa impositiva global de Impuesto sobre la Renta (ISR) registrada en 2011 fue de 25.39% y de 24.92% para 2015.

“La mayoría de los países están trabajando activamente para ampliar sus bases fiscales, reduciendo las deducciones y subsidios, y trayendo nuevos flujos de ingresos en el sistema tributario, los sistemas tributarios de todo el mundo van a cambiar mucho más rápido, y quizá de manera más radical en los próximos 5 años”, señala César Catalán, Socio Líder de Impuestos Indirectos de KPMG en México.

La tendencia de los impuestos corporativos, desde la perspectiva del ISR, es centrar la atención en la ampliación de la base tributaria, la restricción de las deducciones y subsidios, así como traer nuevas formas de ingresos en la red fiscal; sin embargo, el efecto ha sido el de mantener o aumentar los ingresos del gobierno, dejando las tasas sin cambios o disminuyéndolas.

51. KPMG, *Global Tax Rate Survey, México, 2015*, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

México, al igual que muchos países, no ha presentado cambios comparando los últimos 5 años, en materia de impuestos corporativos, nuestro país se ubica por arriba de la tasa promedio para el año 2015 que es de 25.24%, con una tasa del 30% para las empresas y un máximo de 35% para las personas físicas, lo que significa que nos encontramos fuera de la tendencia global de aumentar las tasas de impuestos corporativos para favorecer a los impuestos indirectos.

Las tasas se han mantenido estables los últimos cinco años, en parte, gracias a la recuperación económica mundial y al cambio de expectativas sobre la previsión social que el estado proporciona: “Los gobiernos han hecho lo que pueden por mantener las economías activas y saludables a través de los años desde la crisis financiera mundial de 2008 y muchos han contraído grandes deudas en el proceso”, indica César Catalán, “Ahora que muchas economías están saliendo de recesión hacia el crecimiento, vemos legislaturas que están actualizando sus sistemas fiscales para incrementar ingresos, de modo que puedan reducir su deuda.”

Los factores económicos y sociales que generan impuestos más elevados a nivel internacional se estabilizan debido a los actuales y modernos sistemas que utilizan cada día más las tecnologías de la información en su recaudación, la cual se ha vuelto más eficiente y moderna en su aplicación hacia sus sistemas fiscales.

Se han adoptado algunas medidas tendientes a evitar inconsistencias en las normas fiscales tanto nacionales como internacionales, ya que en los últimos 50 años requerían de una revisión para actualizarlas y adaptarlas a la economía globalizada y que se traducen en beneficios para las corporaciones debido a la utilización de prácticas, que reducen la recaudación y traen como consecuencia la baja tributación a nivel internacional, disminuyendo o desapareciendo la base imponible hacia jurisdicciones de baja imposición fiscal, estas obedecen a razones puramente fiscales y no económicas y traen como consecuencia la evasión fiscal el cual no es un problema exclusivo de México, sino de todos los países.

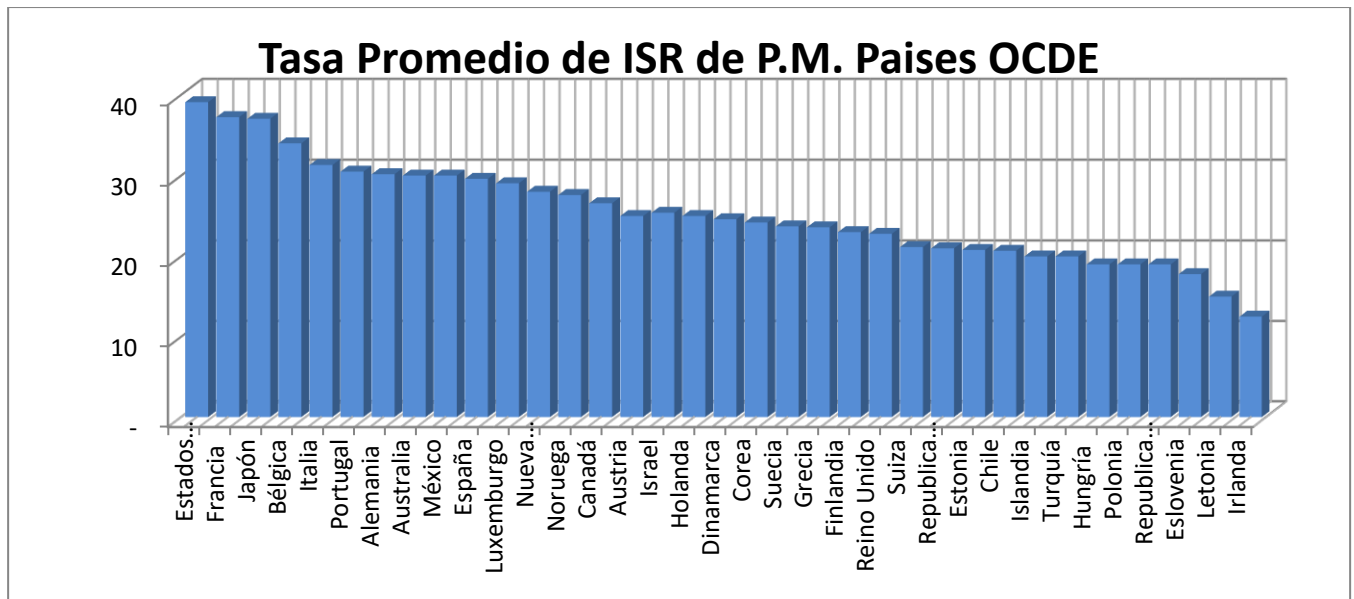
Las investigaciones llevadas a cabo por la OCDE confirman la magnitud del problema, estiman que las pérdidas anuales oscilan entre un 4 y un 10% de la recaudación global del impuesto sobre sociedades, que equivale a 100 y 240 millones de dólares anuales; en países como México el impacto potencial que tiene este problema actualmente dada la dependencia en la recaudación es aún mayor si consideramos que con las “reformas estructurales” los ingresos petroleros disminuyeron drásticamente, lo que implica, entonces, que México debe centrarse en la recaudación.

Cuadro 11 Tasas de ISR PM en la OCDE

No	Países	2011	2012	2013	2014	2015	PROMEDIO
1	Estados Unidos	39.19	39.13	39.05	39.08	39.00	39.09
2	Francia	36.10	36.10	38.00	38.00	38.00	37.24
3	Japón	39.54	39.54	36.99	36.99	32.11	37.03
4	Bélgica	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99
5	Italia	31.40	31.29	31.29	31.29	31.29	31.31
6	Portugal	28.50	31.50	31.50	31.50	29.50	30.50
7	Alemania	30.18	30.18	30.18	30.18	30.18	30.18
8	Australia	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
9	México	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
10	España	30.00	30.00	30.00	30.00	28.00	29.60
11	Luxemburgo	28.80	28.80	29.22	29.22	29.22	29.05
12	Nueva Zelanda	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00
13	Noruega	28.00	28.00	28.00	27.00	27.00	27.60
14	Canadá	27.70	26.10	26.20	26.20	26.70	26.58
15	Austria	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
16	Israel	24.00	25.00	25.00	26.50	26.50	25.40
17	Holanda	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
18	Dinamarca	25.00	25.00	25.00	24.50	23.50	24.60
19	Corea	24.20	24.20	24.20	24.20	24.20	24.20
20	Suecia	26.30	26.30	22.00	22.00	22.00	23.72
21	Grecia	20.00	20.00	26.00	26.00	26.00	23.60
22	Finlandia	26.00	24.50	24.50	20.00	20.00	23.00
23	Reino Unido	26.00	24.00	23.00	21.00	20.00	22.80
24	Suiza	21.17	21.17	21.15	21.15	21.15	21.16
25	República Eslovaca	19.00	19.00	23.00	22.00	22.00	21.00
26	Estonia	21.00	21.00	21.00	21.00	20.00	20.80
27	Chile	20.00	20.00	20.00	21.00	22.50	20.70
28	Islandia	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
29	Turquía	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
30	Hungría	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
31	Polonia	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
32	Republica Checa	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
33	Eslovenia	20.00	18.00	17.00	17.00	17.00	17.80
34	Letonia	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00
35	Irlanda	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
	Promedio OCDE	25.24	25.39	25.29	25.39	25.21	24.92
							25.24

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_I11&lang=en

Gráfica 4 Tasa Promedio de ISR de P.M., Países de la OCDE



Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_II1&lang=en

En términos de región como se observa en la gráfica 4, la variación es baja, Europa con el promedio más alto, presenta una tendencia con algunos países a la baja y otros a la alta, pero con una base gravable en expansión, como se comentó México se encuentra muy cercano al promedio mundial, desde el punto de vista de estructura de las tasas, con una tasa de ISR de PM del 30% anual, la cual es muy competitiva, sin embargo, si las tasas entre algunos países no varían mucho, la pregunta es por qué la recaudación sí, esto se puede deber a distintos factores entre los que destacan, la diferencia en marcos legales e institucionales, diferencias en tratamientos especiales para ciertos sectores de la industria o de la población, diferencias en las bases gravables, la existencia de un alto o bajo sector informal; otro factor puede ser la evasión, la eficiencia administrativa en la recaudación tributaria y por último la corrupción como un factor que tiende a beneficiar a algunos grupos ya sea mediante programas de condonación de impuestos, exenciones o estímulos fiscales, por lo que es difícil separar y determinar a cuál de ellos se debe una baja recaudación.

Es conveniente determinar lo que se conoce como productividad recaudatoria, la cual se calcula: dividiendo la recaudación del ISR de PM en términos de PIB de cada país entre la tasa de ISR de PM, para conocer en promedio cuánto se recauda en porcentaje de impuesto corporativo, en términos de PIB, cada año y en promedio en los últimos cinco años del 2011 al 2015.

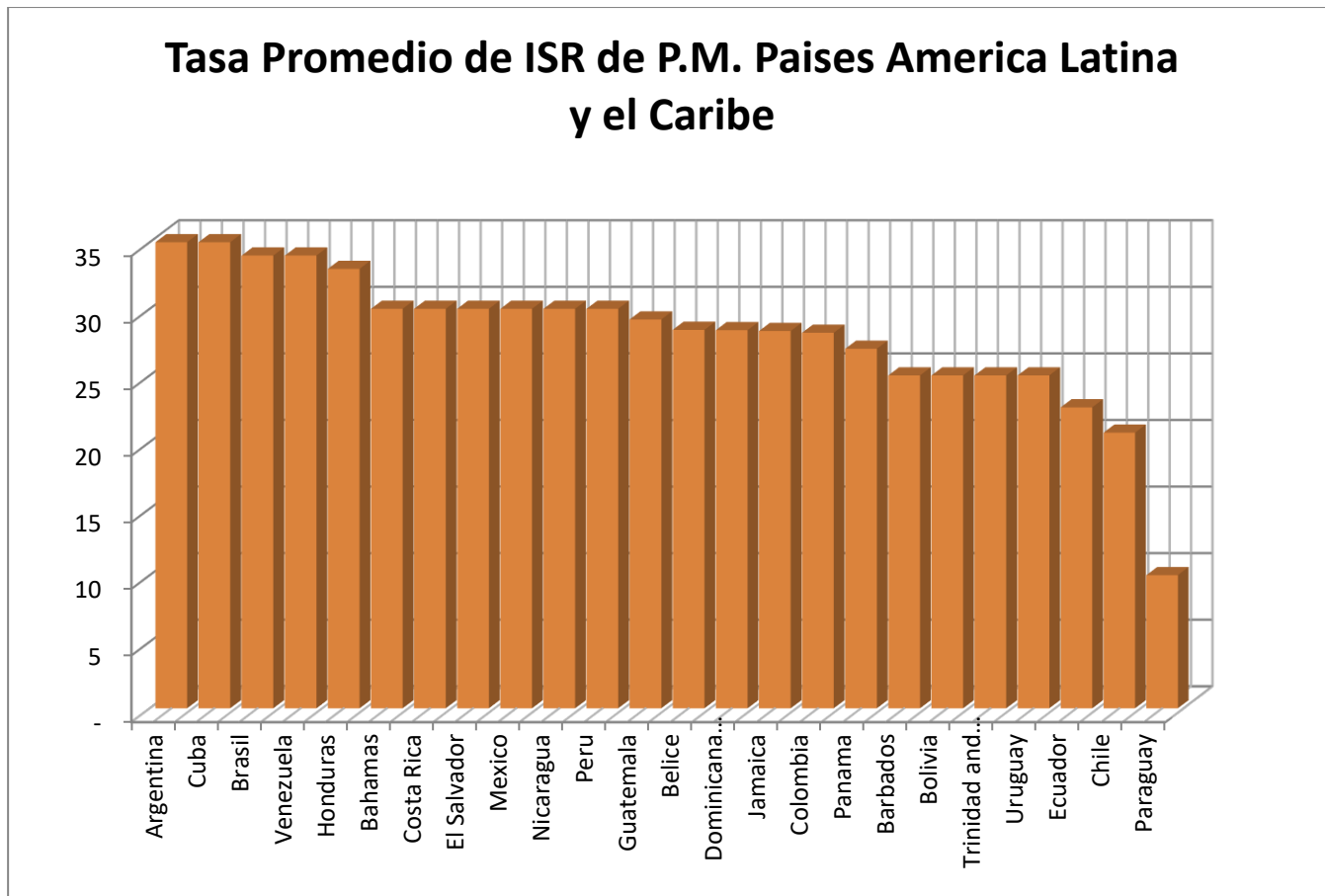
En América Latina y el Caribe, los países con más altas tasas impositivas son Argentina con un 35%, Cuba con un 35%, Brasil con un 34%, Venezuela con un 34% y Honduras con un 33%, los países con una tasa igual a la que tiene México para personas morales son, Bahamas, Costa Rica, el Salvador, Nicaragua y Perú; los países con las tasas impositivas más bajas son Paraguay con un 10%, Chile con un 20.70%, Ecuador con un 22.60% y Uruguay con un 25% al igual que Trinidad y Tobago, Bolivia y Barbados; como se puede observar en el cuadro 12 y gráfica 5, México en relación a los países de América Latina y el Caribe, con respecto a la tasa del ISR de PM, se sitúa en el lugar número nueve.

Cuadro 12 Tasas de ISR PM países de América Latina y el Caribe

No	PAIS	2011	2012	2013	2014	2015	PROMEDIO
1	Argentina	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00
2	Cuba	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00
3	Brasil	34.00	34.00	34.00	34.00	34.00	34.00
4	Venezuela	34.00	34.00	34.00	34.00	34.00	34.00
5	Honduras	35.00	35.00	35.00	30.00	30.00	33.00
6	Bahamas	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
7	Costa Rica	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
8	El Salvador	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
9	México	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
10	Nicaragua	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
11	Perú	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
12	Guatemala	31.00	31.00	31.00	28.00	25.00	29.20
13	Belice	28.80	29.20	26.30	28.90	28.90	28.42
14	Republica Dominicana	29.00	29.00	29.00	28.00	27.00	28.40
15	Jamaica	33.33	33.33	25.00	25.00	25.00	28.33
16	Colombia	33.00	33.00	25.00	25.00	25.00	28.20
17	Panamá	25.00	25.00	25.00	25.00	35.00	27.00
18	Barbados	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
19	Bolivia	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
20	Trinidad y Tobago	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
21	Uruguay	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
22	Ecuador	24.00	23.00	22.00	22.00	22.00	22.60
23	Chile	20.00	20.00	20.00	21.00	22.50	20.70
24	Paraguay	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00
	Promedio América Latina	28.63	28.61	27.76	27.54	27.85	28.08

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

Gráfica 5 Tasa Promedio de ISR de P.M., Países de América Latina y el Caribe



Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

2.5. Productividad Recaudatoria en el Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales, en países de la OCDE

México cuenta con una productividad baja, esto se presenta en el cuadro 13, al ubicarse en el lugar 26 con un factor de 0.0813 en los últimos cinco años del 2011 al 2015, observe que el promedio es de 0.1153 incluyendo a todos los países de la OCDE, pero con una variación entre el valor más alto y el más bajo de un 23.80% y una desviación estándar del 5.02%, es decir, existe una alta diferencia en la recaudación de este impuesto entre países, comparando a EEUU nuestro principal socio comercial, en el cuadro se puede apreciar que México con el 0.0813, se encuentra en un nivel ligeramente superior que los EEUU que es de .0534, lo mismo sucede con la recaudación en términos de PIB México recauda 2.44% del PIB en el ISR de PM mientras que EEUU solo 2.09%.

Es difícil, como ya se mencionó establecer las causas de la baja productividad ya que todos los países presentan un marco legal distinto con tratamientos especiales muy particulares que van desde conceptos de depreciación acelerada hasta deducciones en investigación y desarrollo y acciones para favorecer el medio ambiente, probablemente la principal causa para explicar las diferencias en la productividad recaudatoria de México con respecto a otros países, se relaciona con un cumulo de factores que inciden de una u otra forma en una deficiente administración de los órganos encargados de la recaudación, debido a los altos porcentajes de personas que se sitúan en la economía informal, la evasión fiscal, las excesivas pérdidas fiscales que se amortizan contra la utilidad fiscal y tienden a disminuir las bases gravables, los excesivos gastos fiscales, etc.

Para establecer las causas es necesario contar con datos que permitan estimar el nivel evasión del ISR, para el caso específico de México y en particular el ISR de personas morales, mediante una metodología basada en el excedente neto de explotación, con respaldo en términos económicos del sistema de cuentas nacionales, para entender de manera más integral el problema de la productividad recaudatoria del ISRPM, de tal forma que nos permita hablar concretamente de cantidades y porcentajes, respecto de los factores anteriormente mencionados, cabe señalar, que no es la única metodología, sin embargo, si representa un marco metodológico debidamente sustentado y ya reconocido, del cual se pueden extraer datos más confiables.

En el Cuadro 13, se determina la productividad tomando los datos de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de personas morales con base en el producto interno bruto (PIB) que se consideró en el cuadro 7, dividiéndolo entre la tasa de Impuesto Sobre la Renta de personas morales (considerada en el cuadro 11), con respecto a cada uno de los países que forman parte de la OCDE, con los cuales se calculó un promedio, por los años de estudio del 2011 al 2015, es decir, se plantea la determinación de un factor que tenga una relación directa entre la recaudación en términos de PIB y la tasa de impuesto sobre la renta de personas físicas y morales.

Cuadro 13 Productividad en la Recaudación del ISRPM, Países de la OCDE, Promedio de los Años 2011 al 2015

NO.	Países	2011	2012	2013	2014	2015	PROMEDIO
1	Noruega	0.3846	0.3689	0.2950	0.2457	0.1627	0.2914
2	Chile	0.2468	0.2909	0.2191	0.1982	0.1916	0.2293
3	Irlanda	0.1746	0.1806	0.1896	0.1899	0.2098	0.1889
4	Rep. Checa	0.1693	0.1753	0.1804	0.1854	0.1891	0.1799
5	Luxemburgo	0.1728	0.1777	0.1627	0.1465	0.1501	0.1620
6	Australia	0.1675	0.1668	0.1595	0.1511	0.1435	0.1577
7	Nueva Zelanda	0.1409	0.1615	0.1564	0.1520	0.1626	0.1547
8	Corea	0.1536	0.1523	0.1402	0.1304	0.1362	0.1425
9	Rep. Eslovaca	0.1266	0.1242	0.1241	0.1495	0.1685	0.1386
10	Suiza	0.1324	0.1313	0.1317	0.1322	0.1417	0.1339
11	Canadá	0.1131	0.1207	0.1240	0.1265	0.1190	0.1207
12	Israel	0.1231	0.1089	0.1384	0.1194	0.1125	0.1205
13	Suecia	0.1176	0.0978	0.1205	0.1225	0.1350	0.1187
14	Reino Unido	0.1128	0.1121	0.1124	0.1191	0.1227	0.1158
15	Islandia	0.0866	0.0956	0.1070	0.1665	0.1187	0.1149
16	Dinamarca	0.0868	0.1040	0.1101	0.1130	0.1091	0.1046
17	Letonia	0.0935	0.1078	0.1082	0.1026	0.1063	0.1037
18	Japón	0.0817	0.0890	0.1033	0.1059	0.1177	0.0995
19	Polonia	0.1063	0.1094	0.0933	0.0919	0.0968	0.0995
20	Portugal	0.1100	0.0871	0.1034	0.0898	0.1060	0.0993
21	Finlandia	0.1007	0.0861	0.0963	0.0963	0.1085	0.0976
22	Holanda	0.0874	0.0849	0.0874	0.1031	0.1080	0.0942
23	Bélgica	0.0828	0.0883	0.0916	0.0924	0.0972	0.0905
24	Austria	0.0801	0.0805	0.0864	0.0849	0.0901	0.0844
25	Turquía	0.0968	0.0925	0.0801	0.0790	0.0714	0.0840
26	México	0.0696	0.0616	0.0813	0.0854	0.1085	0.0813
27	Estonia	0.0574	0.0670	0.0823	0.0831	0.1048	0.0789
28	Eslovenia	0.0828	0.0688	0.0709	0.0833	0.0866	0.0785
29	Hungría	0.0633	0.0676	0.0727	0.0868	0.0950	0.0771
30	Italia	0.0696	0.0765	0.0820	0.0694	0.0653	0.0726
31	España	0.0622	0.0736	0.0708	0.0693	0.0850	0.0722
32	Grecia	0.1035	0.0546	0.0441	0.0724	0.0832	0.0715
33	Francia	0.0727	0.0718	0.0695	0.0608	0.0551	0.0660
34	Alemania	0.0556	0.0568	0.0590	0.0574	0.0574	0.0572
35	Estados Unidos	0.0451	0.0517	0.0543	0.0585	0.0573	0.0534
	Promedio OCDE	0.1151	0.1155	0.1145	0.1149	0.1164	0.1153

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_I11&lang=en

2.6. Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal, desglose para México, Petroleros y No Petroleros, Ingresos Tributarios y No tributarios

Conforme a la metodología seguida por la OCDE, la carga fiscal total de México se integra por los ingresos petroleros, que provienen de los hidrocarburos y los no petroleros, que se integran por los ingresos tributarios y los no tributarios, los tributarios que se integran con: el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), impuestos a las importaciones y las exportaciones, la tenencia, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN), Impuestos por actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, Impuesto a los rendimientos petroleros y otros como los accesorios de las contribuciones.

Los ingresos no tributarios que se integran con las contribuciones de mejoras, los derechos, los productos y los aprovechamientos, cabe aclarar que la suma puede variar del total debido al redondeo de las cifras, por lo mismo y debido a las distintas coberturas y metodologías de las fuentes utilizadas, los valores reportados pueden diferir de los de otros cuadros, sin embargo, se puede observar en el cuadro 14, la baja recaudatoria en lo referente a los ingresos petroleros pasando de 37% en 2011 al 13% en 2015, es decir, de \$849,307 MP a \$414,424 MP, una disminución del 51.20 %.

Por consiguiente un aumento a los ingresos no petroleros, tanto en los tributarios como de los no tributarios que pasaron de \$1,470,934 MP a \$2,765,647 MP; 63% y 87% respectivamente, significan un aumento del 46.81%, lo que evidencia, los graves problemas que han ocasionado las reformas estructurales, que afectan de manera significativa a los Impuestos, los cuales se incrementaran de manera desproporcionada, ya sea a través de medidas agresivas de fiscalización con los contribuyentes cautivos en el padrón del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), o bien de una mejora recaudatoria que incida en la productividad y la recaudación de impuestos con un aumento en el padrón del RFC, que permita una distribución más justa en el cobro de impuestos, de todas estas consideraciones se desprende la importancia que tiene el llevar a cabo un estudio que cuantifique y determine las verdaderas causas de la baja recaudación en el impuesto sobre la renta, en este caso particular el de las personas morales.

Cuadro 14, Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal, desglose para México, Petroleros y No Petroleros, Ingresos Tributarios y No tributarios

Conceptos	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
Ingresos Petroleros	849,307	37%	923,285	38%	861,552	32%	780,414	27%	414,424	13%
Hidrocarburos	849,307	37%	923,285	38%	861,552	32%	780,414	27%	414,424	0%
No Petroleros	1,470,934	63%	1,529,249	62%	1,842,024	68%	2,107,645	73%	2,765,647	87%
Ingresos Tributarios	1,294,054	56%	1,314,440	54%	1,561,752	58%	1,807,814	63%	2,361,234	74%
ISR/IETU/IDE	759,168	33%	803,897	33%	946,740	35%	959,837	33%	1,217,261	38%
IVA	537,143	23%	579,987	24%	556,794	21%	667,085	23%	707,213	22%
IEPS	-76,434	-3%	-130,131	-5%	-7,424	0%	111,647	4%	354,294	11%
Importaciones	26,881	1%	27,906	1%	29,259	1%	33,928	1%	44,096	1%
Exportaciones	2	0%	1	0%	1	0%	1	0%	1	0%
Tenencia	15,256	1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Automóviles Nuevos	5,079	0%	5,870	0%	6,252	0%	6,427	0%	7,244	0%
Impuestos por Actividad de Exploración	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	3,746	0%
Impuesto a los rendimientos Petroleros	3,019	0%	573	0%	3,210	0%	4,669	0%	0	0%
Otros	-118	0%	2,260	0%	1,618	0%	504	0%	4,168	0%
Accesorios	24,059	1%	24,077	1.0%	25,301	1%	23,717	1%	23,211	1%
NO Tributarios	176,880	8%	214,809	8.8%	280,272	10%	299,831	10%	404,413	13%
Total	2,320,242	100%	2,452,534	100%	2,703,575	100%	2,888,060	100%	3,180,071	100%

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal, Petroleros y No petroleros
http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Estadisticas_Oportunas_de_Finanzas_Publicas

La distribución de la recaudación tributaria, se muestra en el cuadro 15, en el cual se observa el desglose por tipo de impuesto y se presenta del año 2011 al año 2015, respecto del total de ingresos, en el rubro de impuestos, con el porcentaje de recaudación de cada uno de ellos en relación con el total, de aquí obtenemos el dato de estudio en relación con el impuesto sobre la renta, el cual representa el 55.7% de la recaudación en 2011, es decir el 25.8% para personas morales y el 29.9% para personas físicas y en el año 2015 representa el 52.4% , es decir, el 25.8% y 26.6% respectivamente.

Cuadro 15 Distribución de la Recaudación Tributaria, Desglose Para México

IMPUESTO	2011		2012		2013		2014		2015	
	MDP	%	MDP	%	MDP	%	MDP	%	MDP	%
ISR	720,445	55.7	758,912	57.7	905,523	58	985,866	54.5	1,237,593	52.4
Personas Morales	333,164	25.8	319,061	24.3	434,245	27.8	455,275	25.2	610,084	25.8
Personas Físicas	387,281	29.9	439,852	33.5	471,278	30.2	530,591	29.4	627,509	26.6
IVA	537,143	41.5	579,987	44.1	556,794	35.7	667,085	36.9	707,213	30.0
IEPS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	76,434	-5.9	130,131	-9.9	7,424	-0.5	111,647	6.18	354,294	15.0
Importación	26,881	2.08	27,906	2.12	29,259	1.87	33,928	1.88	44,096	1.87
Otros	86,019	6.65	77,765	5.92	77,598	4.98	9,288	0.51	18,038	0.77
Totales	1,294,054	100	1,314,440	100	1,561,752	100	1,807,814	100	2,361,234	100

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
[http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas Publicas/Informes al Congreso de la Union](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Informes_al_Congreso_de_la_Union)

III. Sistema de Cuentas Nacionales

3.1. Sistema de Cuentas Nacionales

El sistema de cuentas nacionales de México (SCNM), representa el principal instrumento estadístico mediante el cual se registran sistemáticamente los principales hechos económicos del país, como lo son la producción, el consumo, el ahorro, la formación bruta de capital, las relaciones con el comercio exterior y la correlación que existe entre los distintos agentes económicos, las empresas, los hogares y el gobierno.

El sistema de cuentas nacionales de México (SCNM), genera los indicadores macroeconómicos oficiales del país, utilizando como base para los cálculos las estadísticas básicas como son: los censos, las encuestas, los registros administrativos y estudios especiales, toda esta labor es llevada a cabo por el instituto nacional de estadística y geografía (INEGI), que de acuerdo con el artículo 26 de la (CPEUM), en su inciso B, establece que:

“El Estado contará con un Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica cuyos datos serán considerados oficiales. Para la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, los datos contenidos en el Sistema serán de uso obligatorio en los términos que establezca la ley.

La responsabilidad de normar y coordinar dicho Sistema estará a cargo de un organismo con autonomía técnica y de gestión, personalidad jurídica y patrimonio propios, con las facultades necesarias para regular la captación, procesamiento y publicación de la información que se genere y proveer a su observancia.

El organismo tendrá una Junta de Gobierno integrada por cinco miembros, uno de los cuales fungirá como Presidente de ésta y del propio organismo; serán designados por el Presidente de la República con la aprobación de la Cámara de Senadores o en sus recesos por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

La ley establecerá las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, de acuerdo con los principios de accesibilidad a la información, transparencia, objetividad e independencia; los requisitos que deberán cumplir los miembros de la Junta de Gobierno, la duración y escalonamiento de su encargo.

Los miembros de la Junta de Gobierno sólo podrán ser removidos por causa grave y no podrán tener ningún otro empleo, cargo o comisión, con excepción de los no remunerados en instituciones docentes, científicas, culturales o de beneficencia; y estarán sujetos a lo dispuesto por el Título Cuarto de esta Constitución.”

Con el fin de dar cumplimiento al artículo 88 de la ley del sistema nacional de información estadística y geográfica, así como al artículo 5, fracción VIII del Reglamento Interior del (INEGI) y los Lineamientos para la publicación de metodologías que habrán de realizarse en las actividades estadísticas y geográficas del (INEGI), deben ofrecer al público usuario un resumen de los elementos teóricos, metodológicos y estadísticos que constituyen el soporte de los distintos productos del (SCNM). El desarrollo de este sistema y sus distintos componentes se ha venido realizando oficialmente desde 1981, con lo cual se ha ampliado la información macroeconómica referida a distintas periodicidades, coberturas espaciales, sectoriales y temáticas, alineando al mismo propósito los proyectos de estadísticas continuas de censos, encuestas y registros administrativos del propio Instituto”.

El sistema de cuentas nacionales de México (SCNM) constituye el marco conceptual que permite presentar de manera condensada una gran cantidad de las estadísticas económicas, ordenadas de acuerdo a determinados principios y percepciones en cuanto a la organización y funcionamiento de la economía, es también, un sistema contable que registra de manera ordenada, sistemática y completa todas las transacciones que realizan los agentes económicos en el país, y proporciona un conjunto de datos estadísticos que facilitan el análisis y la evaluación de las políticas económicas, ofrece información no sólo de las actividades económicas, sino también de los flujos de activos productivos y de la riqueza nacional, para determinados períodos de tiempo.

Actualmente el (SCNM) está constituido por 18 productos y subproductos con 455 series de tiempo relativas a variables macroeconómicas que cubren temas específicos de la contabilidad nacional, para diversas coberturas: sectoriales (actividades productivas o sectores institucionales), territoriales (a nivel nacional y regional), temporales (anual, trimestral y mensual) y temáticas especiales (insumo-producto, sector salud, sector turismo, sector público, sector informal de hogares, y de cuentas económicas y ecológicas).

Las bases para lograr este conjunto de cuentas e indicadores macroeconómicos ha sido mediante la adopción y adaptación, del marco teórico-contable que han ofrecido las versiones del sistema de cuentas nacionales aprobado por la comisión de estadística de las naciones unidas para 1968, 1993 y 2008, así como por el empleo específico de manuales tales como:

1. Naciones Unidas, manual sobre la compilación y el análisis del insumo-producto (CACI-P), Nueva York 2000;
2. La Oficina Europea de Estadística (EUROSTAT), manual de medición de precios y volúmenes en las cuentas nacionales, Luxemburgo Ed. 2005.

3. La oficina Europea de estadística (EUROSTAT), métodos de contabilidad regional, valor añadido bruto y formación bruta de capital fijo, por rama de actividad. Luxemburgo 1995;
4. Organización de la Naciones Unidas (ONU), (EUROSTAT), (OCDE), (FMI), sistema de contabilidad ambiental-económica, 2012 (SEEA), Nueva York 2012;
5. Fondo monetario internacional (FMI). Manual de cuentas nacionales trimestrales, conceptos, fuentes de datos y compilación, Nueva York.
6. La oficina Europea de estadística (EUROSTAT), manual de cuentas nacionales trimestrales, Luxemburgo 1995.

7. Organización mundial de turismo (OMT), cuenta satélite de turismo: recomendaciones sobre el marco conceptual 2008, Luxemburgo/Madrid/Nueva York/París, 2010.

El SCNM se construye como una sucesión de cuentas que registran flujos económicos relacionados entre sí por las distintas actividades económicas que llevan a cabo los agentes o sectores institucionales, en un determinado período de tiempo, cada cuenta se relaciona con actividades como la producción, la generación, distribución, redistribución y asignación del ingreso, consiguiendo balancearlas mediante la introducción de un saldo contable, definido residualmente como la diferencia entre los recursos y usos totales registrados en ambos lados de cada cuenta, dicho saldo contable en una determinada cuenta, se lleva como primera partida a la siguiente cuenta permitiendo con ello la articulación de todas las cuentas y de estas con el balance de cierre.

Los cálculos anuales con año base 2008 elaboran las siguientes cuentas corrientes y de acumulación recomendadas por el sistema de cuentas nacionales del 2008, cuentas de bienes y servicios, cuentas por sectores institucionales, indicadores macroeconómicos del sector público, gobiernos estatales, cuentas corrientes y de acumulación de capital y cuentas de producción, producto interno bruto por entidad federativa, cuentas económicas y ecológicas de México, cuenta satélite de turismo de México, cuenta satélite de las instituciones sin fines de lucro de México, cuenta satélite del trabajo no remunerado de los hogares de México, cuenta satélite del sector salud de México y matriz de Insumo-Producto.

Con el cambio de año base a 2008, se difunden de acuerdo con el calendario de información de interés nacional el cuadro de oferta y utilización y la matriz de insumo-producto para el año base, los cálculos del PIB estatal, los trimestrales del PIB nacional y de la oferta y demanda agregada, así como los indicadores mensuales de actividad, mismos que tiene por objeto ampliar y enriquecer la oferta de indicadores económicos disponibles en el sistema nacional de información estadística y geográfica (SNIEG).

Las características de los cálculos anuales de las cuentas de bienes y servicios, cuya cobertura está referida a la producción y utilización de bienes y servicios, así como a la generación del ingreso primario y del empleo, a nivel nacional y con periodicidad anual, se difunde bajo este título y corresponde a las cuentas económicas totales, las cuentas de bienes y servicios, incluyendo los cuadros de la oferta y utilización de bienes y servicios, por industrias, gasto de consumo de los hogares por finalidad y sub-sector de origen, las cuentas de producción, cuentas de generación del ingreso y empleo, por industria, en valores corrientes y constantes del año 2008.

3.2. Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte

El sistema de clasificación industrial de América del Norte en su versión 2007 (SCIAN) es un sistema de clasificación compatible con la clasificación internacional industrial uniforme (CIIU) de todas las actividades económicas, clasificador que recomienda la oficina de estadística de la ONU para definir y agrupar las actividades productivas de la economía, las unidades productoras y los flujos de bienes y servicios y que amplía el detalle con el que empezaron a difundirse los cálculos anuales.

Para describir cómo fueron abordados los trabajos de desarrollo conceptual, compilación de estadísticas y elaboración de cálculos para las cuentas de bienes y servicios, el documento se dividió en dos apartados en los cuales se señalan primeramente, las características de los trabajos de las cuentas de bienes y servicios, desde 1970, según el año base con que se elaboraron, hasta llegar a los actuales con año base 2008, así como los aspectos conceptuales y contables más relevantes de este tipo de cuentas, en la segunda parte se describen las fuentes de Información y los métodos generales de estimación empleados para cada variable de las cuentas, en valores corrientes y constantes.

3.2.1 Series Metodológicas del Sistema de Cuentas Nacionales base 1980 y 1993.

Las cuentas de bienes y servicios incluían series de las cuentas consolidadas de la nación, comprendiendo las cuentas del producto y gasto interno bruto; ingreso nacional disponible; formación de capital y su financiamiento y cuenta del exterior, también contenían las cuentas de producción por actividad, el número de puestos de trabajo, la productividad y la remuneración media anual por puesto, la valoración de la producción se llevó a cabo a precios de productor y las variables de la utilización de bienes y servicios a precios de comprador, que con las mediciones separadas de impuestos netos de subsidios y el cálculo de los márgenes de comercio y distribución se lograba equilibrar la oferta total con la demanda.

Para cambiar el año base de 1980 a 1993 en los cálculos anuales, se empleó como marco conceptual y metodológico el sistema de cuentas nacionales 1993, primer manual internacional elaborado conjuntamente por la organización de naciones unidas (ONU), el fondo monetario internacional (FMI), el banco mundial (BM), la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE), así como la comisión de las comunidades Europeas (EUROSTAT), el cual se aplicó para realizar los cálculos de cuentas de producción y las cuentas de generación del ingreso para las industrias, los cuadros de oferta y utilización, así como la primera versión de las cuentas por sectores institucionales de México.

Los trabajos se realizaron con la información disponible de los censos económicos de 1988 y 1993, aprovechando la ampliación de la cobertura de las encuestas económicas, y realizando un registro pormenorizado del destino de la producción nacional en los cuadros de oferta y utilización por subgrupos del codificador del SCNM, con el fin de integrar en 1996, las cuentas de bienes y servicios, año base 1993, para una serie que inicialmente abarcó desde 1988 hasta 1995.

3.2.2. Series Metodológicas del Sistema de Cuentas Nacionales base 2003

A partir de noviembre de 2005 comenzó la implementación del programa de actualización del SCNM, una de cuyas vertientes fue el correspondiente al cambio de año base (CAB) a 2003 del sistema de cuentas nacionales de México, con el objeto de actualizar, al menos cada diez años, la base de las mediciones de las estadísticas económicas provenientes del SCNM y propiciar su mejora continua en sus temáticas por actividad económica y sectores institucionales y en sus coberturas temporales y geográficas, tanto en valores corrientes como a precios constantes, se adopta el nuevo sistema de clasificación industrial para América del Norte (SCIAN), en su versión del año 2002, que se desglosa en 20 sectores; 95 subsectores; 309 ramas, 631 sub-ramas y 1051 clases de actividad económica, frente a las 9 grandes divisiones, 73 ramas y 362 subgrupos de actividad que se venían utilizando.

Las fuentes de información para actualizar estas mediciones del año base de manera anual consideraron, además de los censos económicos 2004, el XII censo general de población y vivienda 2000, el II conteo de población 2005, las encuestas nacionales de ingreso-gasto de los hogares 2002, 2004, 2006, a partir de 2003 las diferentes encuestas anuales y mensuales en establecimientos de manufacturas, maquila de exportación, construcción, minero-metalúrgica, comercio, servicios y de transporte, otros elementos fueron los registros administrativos procedentes de organismos y entidades públicas y privadas, que proveen estadísticas sectoriales, estados financieros, cuentas de la hacienda pública, presupuestos de

ingresos y egresos en sus diferentes capítulos y partidas, registros de puestos de trabajo, entre otros.

3.3. Marco Metodológico de las Cuentas Nacionales

El sistema de cuentas nacionales SCN 2008, es un marco conceptual y metodológico, integrado por un conjunto de cuentas macroeconómicas, balances y cuadros estadísticos, basados en conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables aceptadas internacionalmente.

Dicho sistema se construye por medio de una secuencia de cuentas de flujos que están vinculadas entre sí y relacionadas con los diferentes tipos de actividad económica, junto con los balances que registran el valor de las existencias de bienes en poder de las unidades al comienzo y al final del período, cada cuenta de flujos tiene relación con una clase particular de actividad y se balancea introduciendo un saldo contable, definido como la diferencia entre los recursos y los empleos totales registrados en ambos lados de las cuentas.

Los datos sobre transacciones constituyen el material básico para elaborar o deducir los distintos agregados de las cuentas, lo cual presenta ventajas importantes, en primer lugar, los precios a los que se intercambian los bienes y servicios de las transacciones entre compradores y vendedores, en los mercados proporcionan la información necesaria para valorar, directa o indirectamente, todas las partidas de las cuentas.

En segundo lugar, una transacción entre dos unidades diferentes tiene que ser registrada por las dos partes que intervienen en ella y por lo tanto, en general, figura dos veces en un sistema de cuentas macroeconómicas, esto permite establecer vinculaciones importantes; por ejemplo, la producción la cual se obtiene sumando los montos vendidos, intercambiados o transferidos a otras unidades, más los montos de las entradas menos las salidas de las existencias, el valor de la producción se obtiene registrando sus distintos usos a partir de los datos sobre transacciones, de esta manera puede realizarse el seguimiento de los flujos de bienes y servicios a través del sistema económico desde sus productores hasta sus posibles usuarios.

La secuencia de cuentas parten de los cuadros detallados de oferta y utilización, que registran la forma en que las industrias internas junto con las importaciones, proporcionan bienes y servicios y cómo se distribuyen éstos entre los usos intermedios o finales, incluyendo dentro de estos últimos a las exportaciones, los cuadros suponen la elaboración de un conjunto de cuentas integradas de producción y de generación del ingreso por industrias, cuadros de

oferta y utilización que proporcionan un marco contable que permite utilizar sistemáticamente el método de la corriente de productos para la elaboración de las cuentas nacionales; sin embargo, éste método exige que se cumpla la igualdad entre la oferta y la utilización total, para todos los tipos individuales de bienes y servicios.

3.4. Estructura Contable de las Cuentas Nacionales

El contenido del Sistema depende tanto de su estructura contable como de la forma en que se definen y clasifican las partidas incluidas en las cuentas, cuyas consecuencias plantean aspectos fundamentales de teoría y principios económicos, los conceptos y clasificaciones utilizados en él tienen repercusiones considerables en la forma en que pueden utilizarse los datos y en la interpretación de los mismos, razón por la cual se muestran a continuación a partir de la descripción de cada una de las cuentas y de sus componentes.

3.4.1. Matriz Insumo-Producto

La matriz de insumo-producto MPI, contiene información que refleja la estructura económica del país; muestra las relaciones entre los diversos sectores y agentes de la economía que intervienen en el total de las fases del ciclo económico, y constituye un instrumento muy importante de análisis; se estructura a manera de resumen para contener todos los indicadores económicos más relevantes y para cumplir con su propósito, se diseña en forma de cuadro de doble entrada en la cual cada tipo de actividad económica tiene asignada una fila y una columna, cuyos totales son idénticos debido a que se refieren al valor de la producción total de la actividad correspondiente.

Las filas muestran el destino de los bienes y servicios producidos por una actividad económica y las columnas, la composición de los costos de producción en base a las actividades económicas de las cuales provienen los bienes y servicios utilizados, mediante esta técnica se integra una matriz considerando los cambios más relevantes en los niveles de producción, así como, el comportamiento de algunas ramas de la actividad económica y en las relaciones sectoriales de algunos datos detectados previamente como sensibles, se elabora para los años en que se dispone de abundante información, por lo tanto, no requiere ser elaborada cada año, puesto que los cambios en esta se verifican en periodos más largos para cubrir años intermedios, como se hizo para el año 2013.

Los indicadores más importantes del sistema de cuentas nacionales, están contenidos en esta matriz llamada insumo-producto, la cual relaciona las actividades primarias, industriales y de servicios con los indicadores de consumo intermedio, importaciones, impuestos sobre los productos netos de subsidios, el total de usos a precios de comprador, el valor agregado bruto

de la producción, la producción total bruta y por último el concepto más conocido y manejado el producto interno bruto PIB.

La matriz insumo-producto MIP, forma parte del sistema de cuentas nacionales SCN, del instituto nacional de estadística y geografía INEGI, dicho tabulado se compone de un conjunto de cuadros detallados de los cuales se extraerá la información para conformar los años de estudio correspondientes a los años 2011 al 2015, que se utilizaran en presente trabajo, en el cuadro 16, se presenta la matriz insumo-producto MIP, por tipo de actividad, correspondiente al año base 2013 y en el cuadro 17 se presentan los cálculos, de los cinco años de estudio 2011 al 2015, presentados por tipo de producción.

Cuadro 16 Matriz Insumo-Producto

MIP 2013 doméstica por tipo de actividad						
Matriz de Insumo Producto						
Actividades	Actividades primarias	Actividades industriales	Actividades de servicios	Demanda intermedia	Demanda final	Utilización total
Actividades primarias	64,515	421,732	5,170	491,417	288,325	779,742
Actividades industriales	117,098	3,021,320	746,758	3,885,176	9,753,926	13,639,102
Actividades de servicios	55,740	1,853,896	1,805,456	3,715,092	9,508,711	13,223,804
	237,353	5,296,948	2,557,383	8,091,685	19,550,963	27,642,648
Importaciones	65,594	3,200,166	633,124	3,898,884	1,267,821	5,166,705
Impuestos sobre los productos netos de subsidios	-419	-19,679	29,556	9,459	625,109	634,567
Total de usos a precios de comprador	302,529	8,477,436	3,220,064	12,000,028	21,560,636	33,560,664
Valor agregado bruto	477,213	5,161,666	10,003,740	15,642,620		15,642,620
Producción	779,742	13,639,102	13,223,804	27,642,648		27,642,648
PIB	476,794	5,141,987	10,033,297	15,652,079	625,109	16,277,187

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/mip13/default.aspx>

Cuadro 17 Cálculo de los Principales Indicadores Económicos de Insumo-Producto del año 2011 al 2015

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Producción	25,143,612	27,254,573	27,642,648	29,270,946	30,892,928
Producción de mercado	21,802,995	23,681,618	23,881,805	25,276,470	26,663,115
Producción para uso final propio	1,403,116	1,471,972	1,556,194	1,633,353	1,703,258
Producción no de mercado	1,937,501	2,100,983	2,204,649	2,361,123	2,526,555
Total de usos a precios de comprador	10,982,864	11,919,633	12,000,028	12,703,824	13,429,492
Consumo Intermedio	6,226,382	6,620,420	6,716,579	6,925,025	6,639,094
Importaciones	4,756,482	5,299,213	5,283,449	5,778,799	6,790,398
Importación de bienes	4,365,295	4,887,216	4,872,735	5,320,075	6,272,739
Importación de servicios	391,187	411,997	410,714	458,725	517,659
Valor agregado bruto	14,160,748	15,334,940	15,642,620	16,567,122	17,463,436
Actividades Primarias	452,941	502,044	510,906	547,776	593,233
Actividades Industriales	4,921,298	5,342,679	5,185,312	5,502,599	5,558,108
Actividades de Servicios	8,786,509	9,490,217	9,946,402	10,516,747	11,312,095
Impuestos sobre los productos netos de subsidios	504,828	482,815	634,567	904,345	1,073,095
Impuestos sobre los productos	707,004	763,898	807,819	1,013,612	1,146,198
Subsidios a los productos	202,176	281,083	173,252	109,267	73,103
PIB	14,665,576	15,817,755	16,277,187	17,471,467	18,536,531

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/cuadrosestadisticos/GeneraCuadro.aspx?s=est&nc=782&c=24399>

3.4.2. Producto Interno Bruto PIB

Al ser el producto interno bruto (PIB) la suma de todos los valores agregados más los impuestos menos los subsidios sobre los productos, cuando la producción se valora a precios básicos, el registro de éstos se identifica en la cuenta de generación para la economía total.

El PIB es el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos por una economía en un período determinado, el PIB es un indicador representativo que ayuda a medir el crecimiento o decrecimiento de la producción de bienes y servicios de las empresas de cada país, únicamente dentro de su territorio, este indicador es un reflejo de la competitividad de las empresas, cuyas características son:

- Indica la competitividad de las empresas. Si la producción de las empresas mexicanas no crecen a un ritmo mayor, significa que no se está invirtiendo en la creación de nuevas empresas, y por lo tanto, la generación de empleos tampoco crece al ritmo deseado.
- Si el PIB crece por abajo de la inflación significa que los aumentos salariales tenderán a ser menores que la misma.
- Un crecimiento del PIB representa mayores ingresos para el gobierno a través de impuestos. Si el gobierno desea mayores ingresos, deberá fortalecer las condiciones para la inversión no especulativa, es decir, inversión directa en empresas; y también fortalecer las condiciones para que las empresas que ya existen sigan creciendo.

Algunas aclaraciones sobre el PIB

- El PIB de un país aumentará si el gobierno o las empresas dentro del mismo toman préstamos en el extranjero, obviamente, esto disminuirá el PIB en períodos futuros.
- No toma en cuenta la depreciación del capital (aquí se incluyen tanto maquinaria, fábricas, etc., así como recursos naturales, y también se podría incluir al "capital humano"), por ejemplo, un país puede incrementar su PIB explotando en forma intensiva sus recursos naturales, pero el capital del país disminuirá, dejando para generaciones futuras menos capital disponible.
- No tiene en cuenta externalidades negativas que algunas actividades productivas generan, por ejemplo, la contaminación ambiental.
- No tiene en cuenta la distribución del ingreso. Los pobladores de un país con igual PIB per cápita que otro pero con una distribución más equitativa del mismo disfrutarán de un mayor bienestar que el segundo.

- La medida del PIB no tiene en cuenta actividades productivas que afectan el bienestar pero que no generan transacciones, por ejemplo trabajos de voluntarios o de amas de casa.
- Actividades que afectan negativamente el bienestar pueden aumentar el PIB, por ejemplo divorcios y crímenes.

El Producto Interno Bruto se calcularía de la siguiente manera:

PIB= Producción - Consumo Intermedio Nacional – Importaciones + Impuestos Sobre los Productos Netos de Subsidios

$$\mathbf{PIB= P - CIN - I + ISPNS}$$

$$PIB=27,642,648 - 6,716,579 - 5,283,449 + 634,567 =16,277,187$$

Dónde:

P= Producción

CIN= Consumo Intermedio Nacional

I=Importaciones

ISPNS= Impuestos Sobre los Productos Netos de Subsidios

En el cuadro 18 se presentan a manera de resumen, las cuentas más importantes como los son la producción, el consumo intermedio, las importaciones, el total de usos a precios de comprador, el valor agregado bruto, los impuestos sobre los productos netos de subsidios y el producto interno bruto, por los años del 2011 al 2015, cabe resaltar que los datos se presentan, tal como se estructuran en la matriz Insumo-Producto, los cuales pueden ser comprobados, mediante las formulas establecidas anteriormente, para efectos de la determinación del PIB.

Cuadro 18 Cálculo del Producto Interno Bruto para los Ejercicios 2011 al 2015

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Producción	25,143,612	27,254,573	27,642,648	29,270,946	30,892,928
consumo intermedio	6,226,382	6,620,420	6,716,579	6,925,025	6,639,094
Importaciones	4,756,482	5,299,213	5,283,449	5,778,799	6,790,398
Total de usos a precios de comprador	10,982,864	11,919,633	12,000,028	12,703,824	13,429,492
Valor agregado bruto	14,160,748	15,334,940	15,642,620	16,567,122	17,463,436
Impuestos sobre los productos netos de subsidios	504,828	482,815	634,567	904,345	1,073,095
PIB	14,665,576	15,817,755	16,277,187	17,471,467	18,536,531

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

3.4.3. Cuenta de Producción

La sucesión de cuentas del sistema inicia con la cuenta de valor bruto de la producción VBP o valor de la producción, se elabora para una serie de unidades económicas, establecimientos e industrias y unidades y sectores institucionales y contiene tres elementos, la producción de mercado, la producción para uso propio y la otra producción de no mercado.

La producción se describe como una actividad en la que una unidad productiva utiliza insumos para obtener productos; hay dos clases de productos, los bienes y los servicios: los bienes son objetos físicos sobre los que se pueden establecer derechos de propiedad y cuya titularidad puede transferirse mediante transacciones realizadas en los mercados, en cambio, los servicios proporcionan productos heterogéneos que consisten en introducir ciertos cambios en las condiciones de las unidades que los consumen, los que son resultado de las actividades realizadas por sus productores a demanda de los consumidores; los servicios se consumen en el momento en que han sido suministrados a los consumidores.

Dadas las características generales de los bienes y servicios, la producción es una actividad realizada bajo control y responsabilidad de una unidad económica, es decir, el establecimiento que utiliza insumos de mano de obra, capital y adquiere bienes y servicios para obtener otros bienes y servicios, se registra y valora en el momento en que los bienes y servicios surgen del proceso de producción; la valoración en México se efectúa a precios básicos, pero puede hacerse a precios de productor, si no se dispone de los precios básicos, aun cuando se

registra normalmente cuando se termina su proceso, se necesita de más de un año calendario para obtenerla, se reconoce que dicha producción se obtiene mediante un proceso continuo en el tiempo, por tanto se registra como trabajos en curso.

Los bienes y servicios obtenidos como productos pueden utilizarse de diversas formas: pueden ser vendidos a precios económicamente significativos; pueden ser intercambiados por otros bienes y servicios; pueden ser proporcionados como remuneración en especie o para efectuar otros pagos en especie; pueden incorporarse a las existencias de los productores y los que no se han terminado también entran como existencias bajo la forma de trabajos en curso; pueden suministrarse a otros establecimientos de la misma empresa; pueden ser retenidos por sus propietarios para autoconsumo final o autoformación bruta de capital fijo y pueden ser proporcionados gratuitamente o vendidos a precios económicamente no significativos, individual o colectivamente.

Por otra parte, algunos de los bienes vendidos o empleados de otra manera, pueden haber sido retirados de las existencias de bienes producidos en anteriores períodos, por tanto es necesario deducir su valor de las ventas u otras utilidades para obtener la producción del período estudiado, ya que en el proceso completo de producción de ciertos bienes puede tardar meses o años y para no distorsionar la realidad económica, la producción se toma como si se hubiese obtenido en el momento en que termina todo el proceso, en cada uno de los períodos en que se calcula el valor de los trabajos en curso, para ir incorporando así, paulatinamente, la parte de la producción que se va obteniendo.

Se denomina producción de mercado a los bienes y servicios vendidos o utilizados, a precios económicamente significativos, es decir, que influyen sobre las cantidades que los productores están dispuestos a ofertar y también, en las que los compradores desean adquirir; la mayor parte de la producción económica se encuentra comprendida en este apartado y en el caso del comercio, mayorista o minorista, que efectivamente compra y vende bienes, su valor no queda incluido en su producción, la que se mide por los servicios prestados al cliente y cuyo precio es el margen comercial aplicado a los bienes que compran para revender.

La producción para uso final propio se realiza únicamente en las empresas no constituidas en sociedad, con bienes agropecuarios producidos y consumidos por los miembros del hogar; los servicios de alquiler de viviendas ocupadas por los propietarios y el servicio doméstico

remunerado, también se registran aquí los bienes de capital por cuenta propia producidos por cualquier tipo de productor o empresa, incluyendo los trabajos en curso de elaboración.

La otra producción no de mercado consiste en bienes y servicios individuales o colectivos producidos por las instituciones privadas sin fines de lucro que sirven a los hogares y por el gobierno, que son suministrados gratuitamente o bien, a precios que no son económicamente significativos, este tipo de producción se valora por sus costos de producción, porque los productores del bien o servicio, que podrían cobrar precios de mercado, prefieren no hacerlo por razones de política social o económica, algunos ejemplos son los servicios religiosos, los de enseñanza y salud que se prestan a precios económicamente no significativos.

De ese conjunto de utilizaciones se define la identidad contable que proporciona el valor de la producción, desde el punto de vista del tipo de producción obtenida, conforme al ejemplo mencionado de la matriz Insumo-Producto del año 2008, se determina de la siguiente manera:

$$\mathbf{VBP = VBPM + VBPPUFP + VBPNM}$$

$$\text{VBP} = 23,881,805 + 1,556,194 + 2,204,649 = 27,642,648$$

Dónde:

VPB= Valor Bruto de la Producción

VBPM= Valor Bruto de la Producción de Mercado

VBPPUFP= Valor Bruto de la Producción Para Uso Final Propio

VBPNM= Valor Bruto de Producción de No Mercado

El Valor Bruto de la Producción, calculado para los ejercicios 2011 al 2015 quedaría como se muestra en el cuadro 19.

Cuadro 19 Cálculo del Valor Bruto de la Producción para los Ejercicios 2011 al 2015

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Producción	25,143,612	27,254,573	27,642,648	29,270,946	30,892,928
Producción de mercado	21,802,995	23,681,618	23,881,805	25,276,470	26,663,115
Producción para uso final propio	1,403,116	1,471,972	1,556,194	1,633,353	1,703,258
Producción no de mercado	1,937,501	2,100,983	2,204,649	2,361,123	2,526,555

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

3.4.4. Consumo Intermedio Nacional

El consumo intermedio nacional es el valor de los bienes y servicios empleados como insumos en un proceso de producción, que no incluye los activos fijos, los gastos de las empresas en objetos valiosos, los costos correspondientes al desgaste gradual de los activos fijos utilizados en el proceso productivo, sin embargo, sí incluye los alquileres pagados por el uso de los activos fijos, sea maquinaria y equipo, edificios y el valor de los productos utilizados como insumos por las actividades auxiliares.

El consumo intermedio nacional se registra en el momento en el que los bienes y servicios entran en el proceso de producción y se valoran al precio comprador vigente en ese mismo momento, en la práctica los establecimientos no suelen registrar directamente el uso efectivo de los bienes en la producción, en cambio conservan registros de las compras de materiales y suministros y también los de cualquier cambio de las cantidades que se mantienen en existencia, por tanto la estimación del consumo intermedio nacional puede obtenerse restando el valor de las variaciones de existencias de materiales y suministros de las compras realizadas de este tipo de productos, estas variaciones de existencias son iguales a las entradas menos las salidas y menos las pérdidas ordinarias, el consumo intermedio se determina de la siguiente manera:

CIN= CMS- VEMS

CIN= Consumo Intermedio Nacional

CMS= Compras de Materiales y Suministros

VEMS= Variación de Existencias de Materiales y Suministros

La variación de existencias de materiales y suministros se identifica de la siguiente manera:

VEMS= EMS – SEMS – POMS

Dónde:

VEMS= Variación de Existencias de Materiales y Suministros

EMS= Existencias de Materiales y Suministros

SEMS= Salidas de Existencias de Materiales y Suministros

POMS= Perdidas Ordinarias de Materiales y Suministros

Para valorar la producción y el consumo intermedio pueden utilizarse más de un conjunto de precios, dependiendo de la forma en que se registren los impuestos y los subsidios a los productos, para valorar la producción el sistema de cuentas nacionales utiliza dos clases de precios, los básicos y los precios productores:

El precio básico es el monto a cobrar por la producción o venta de una unidad de producción, menos cualquier impuesto por pagar más cualquier subsidio por cobrar en cambio el precio productor es el monto a cobrar por una unidad de producción menos el IVA u otro impuesto deducible análogo facturado al comprador, la diferencia entre ambas valoraciones consiste en que, para obtener el precio básico, se deduce del precio productor cualquier impuesto a pagar por unidad de producto, en tanto que se suma cualquier subsidio cobrado por unidad de producto, cabe señalar que el precio básico mide el monto a retener por el productor y por tanto es el precio más relevante para que éste tome sus decisiones.

El precio comprador es el monto pagado por el consumidor, excluido cualquier IVA deducible, para hacerse cargo de una unidad de un bien o servicio en el momento o lugar requerido; incluye los gastos de transporte pagados por separado por el comprador para hacerse cargo del bien en el momento y lugar requeridos.

3.4.5. Valor Agregado Bruto

El valor agregado bruto (VAB) se define como el saldo contable de la cuenta de producción de un establecimiento o industria que mide el valor creado por el proceso de producción, puede calcularse antes o después de restar el consumo de capital fijo, por tanto se puede definir el valor agregado bruto, como el valor bruto de la producción (VBP) menos el total de usos a precio de comprador (TUPC), que incluye el consumo intermedio (CI), las importaciones (I) y los impuestos sobre los productos netos de subsidios (ISPNS); de la misma manera el valor agregado neto consiste en el valor de la producción menos los valores del consumo de capital fijo.

Cabe señalar que el valor agregado bruto es un saldo contable y por tanto se define en el contexto de una cuenta de producción y es por tanto una función de las demás variables de la cuenta; como saldo contable carece de dimensiones, en el sentido de que no tiene unidades de cantidad en las que pueda medirse y tampoco tiene precios propios, sin embargo, pueden obtenerse medidas alternativas del valor agregado asociando vectores de precios con un vector de cantidades de los productos y de los insumos.

De esta manera, el valor agregado bruto a precios básicos se define como la producción valorada a precios básicos menos el total de usos valorado a precios de comprador; los precios comprador para los insumos y los precios básicos para los productos, representan los precios realmente pagados y recibidos por el productor.

Por otro lado, el valor agregado a precios productor se define como la producción valorada a precios productor menos el total de usos valorado a precios comprador; en ausencia de (IVA), la medida del valor agregado bruto es la misma que se obtendría utilizando precios productor para valorar la producción y el consumo intermedio, por lo tanto, el valor de la producción a precios productor supera al obtenido a precios básicos en el monto de los impuestos menos los subsidios sobre la producción en caso de que existan, de tal forma que las dos medidas asociadas del valor agregado bruto difieren en el mismo monto, asumiendo que no existe (IVA) y que las cuentas de producción se miden a precios de productor y total de usos en valor comprador, al agregar y consolidar las cuentas de producción de todos los productores residentes se eliminan las ventas y compras intermedias, en consecuencia se verifica la identidad básica del sistema, en donde la suma de los valores agregados básicos es idéntica a la suma del consumo final, formación bruta de capital fijo y exportaciones, menos las importaciones.

El PIB a precios de mercado por el lado del gasto se define como el total de los gastos a precios de comprador menos las importaciones a precios free and board, precio franco a bordo de la misma manera que las exportaciones, valoración que no es coherente con la de los otros gastos finales ni con la de las partidas de la cuenta de producción, con lo cual se rompe la igualdad de esta variable por el lado de la producción y por el lado del gasto; para restablecer esta identidad es necesario que al (PIB) por el lado de la producción se añadan los impuestos menos los subsidios sobre las importaciones a la suma de los valores agregados a precios de productor.

Determinación del Valor Agregado Bruto:

$$\mathbf{VAB = VBP - TUPC}$$

$$\text{VAB} = 27,642,648 - 12,000,028 = 15,642,620$$

Dónde:

VAB= Valor Agregado Bruto

VBP= Valor Bruto de la Producción

TUPC= Total de Usos a Precios de Comprador

El Valor Agregado Bruto, calculado para los ejercicios 2011 al 2015 quedaría como se muestra en el cuadro 20.

Cuadro 20 Cálculo del Valor Agregado Bruto para los ejercicios 2011 al 2015:

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Producción	25,143,612	27,254,573	27,642,648	29,270,946	30,892,928
Consumo Intermedio	6,226,382	6,620,420	6,716,579	6,925,025	6,639,094
Importaciones	4,756,482	5,299,213	5,283,449	5,778,799	6,790,398
Total de Usos a Precios de Comprador	10,982,864	11,919,633	12,000,028	12,703,824	13,429,492
Valor Agregado Bruto	14,160,748	15,334,940	15,642,620	16,567,122	17,463,436
Actividades Primarias	452,941	502,044	510,906	547,776	593,233
Actividades Industriales	4,921,298	5,342,679	5,185,312	5,502,599	5,558,108
Actividades de Servicios	8,786,509	9,490,217	9,946,402	10,516,747	11,312,095

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

3.4.6. Cuenta de Generación del Ingreso

La cuenta de generación del ingreso constituye una elaboración más detallada de la cuenta de producción, en la que se registran los ingresos primarios originados por las unidades del gobierno y las que participan directamente en el proceso de producción; muestra los sectores e industrias en los que se originan los ingresos primarios, por ejemplo, aquí se registra la remuneración de asalariados pagada en las distintas clases de industrias por la utilización de insumos laborales en el proceso productivo.

Los recursos están constituidos exclusivamente por el valor agregado, saldo contable proveniente de la cuenta de producción, en cambio, en los usos se registran dos tipos de cargos: la remuneración de asalariados por pagar a los trabajadores ocupados en la producción y cualquier impuesto, menos los subsidios sobre la producción. Los impuestos sobre la producción no incluyen ningún impuesto sobre el ingreso o renta a pagar por los productores o sus empleados.

Una vez que del valor agregado bruto de la producción (VABP), se deducen las remuneraciones de asalariados (RA) y los impuestos netos de subsidios sobre la producción

INSSP, se obtiene el saldo de la cuenta de generación del ingreso que recibe el nombre de excedente bruto de operación (EBO), antes de deducir cualquier gasto por concepto de consumo de capital fijo, intereses y rentas de la tierra u otras rentas de la propiedad a pagar por los activos empleados para llevar a cabo el proceso de producción.

El excedente bruto de operación es una medida que no incluye las ganancias por tenencia, dado que tanto los insumos utilizados como los productos obtenidos se valoran en el momento en que se usan o se producen; en cambio los beneficios tal y como se registran en las empresas a costos históricos, usualmente no separan del excedente las ganancias por tenencia provenientes de las existencias y de los activos fijos.

El excedente bruto de operación es el saldo obtenido del valor agregado bruto menos las remuneraciones a los asalariados y los impuestos sobre los productos netos de subsidios y como se comento es el saldo contable de la cuenta de generación del ingreso; se determina de la siguiente manera:

$$\mathbf{EBO = VAB - RA - INSSP}$$

$$EBO=15,642,620 - 4,542,853 - 87,419=11,012,348$$

Dónde:

EBO= Excedente Bruto de Operación

VAB= Valor Agregado Bruto

RA= Remuneraciones de Asalariados

INSSP = Impuestos Netos de Subsidios Sobre la Producción

$$\mathbf{INSSP = ISP - SSP}$$

INSSP = Impuestos Netos de Subsidios Sobre la Producción

ISP= Impuesto Sobre la Producción

SSP= Subsidios Sobre la Producción

El Excedente Bruto de Operación (EBO), calculado para los ejercicios 2011 al 2015 quedaría como se muestra en el cuadro 21.

Cuadro 21 Cálculo del Excedente Bruto de Operación para los ejercicios 2011 al 2015:

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Valor Agregado Bruto	14,160,748	15,334,940	15,642,620	16,567,122	17,463,436
Sociedades No Financieras	6,927,730	7,759,628	7,664,531	8,177,136	8,556,552
Sociedades Financieras	451,632	470,409	549,881	571,454	594,073
Gobierno en General	1,313,971	1,436,328	1,506,845	1,601,477	1,707,768
Hogares	5,308,676	5,511,187	5,756,913	6,044,765	6,423,840
Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH)	158,739	157,388	164,450	172,290	181,203
Sueldos y salarios	3,563,985	3,848,364	4,024,432	4,228,039	4,454,536
Contribuciones Sociales de los Empleadores	438,527	471,396	518,421	558,821	614,399
Total de Remuneraciones Asalariados	4,002,512	4,319,760	4,542,853	4,786,861	5,068,935
Sociedades No Financieras	1,642,549	1,806,123	1,965,299	2,086,146	2,212,678
Sociedades Financieras	129,125	136,169	137,150	152,473	159,674
Gobierno en General	1,298,700	1,419,381	1,486,857	1,580,751	1,686,390
Hogares	825,599	857,224	858,059	880,166	919,634
Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH)	106,539	100,863	95,488	87,325	90,559
Total de Remuneraciones Asalariados	4,002,512	4,319,760	4,542,853	4,786,861	5,068,935
Impuestos Netos de Subsidios sobre la Producción	79,871	78,136	87,419	98,234	108,339
Excedente Bruto de Operación	10,078,365	10,937,044	11,012,348	11,682,027	12,286,162

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

3.4.7. Remuneraciones de Asalariados

La remuneración de asalariados se registra en los empleos de la cuenta de generación del ingreso y se define como el monto monetario total o en especie a pagar por un establecimiento a un asalariado por el trabajo realizado, se registra en el momento que se devenga, es decir, se mide por el valor de la remuneración, tanto si se paga por anticipado,

simultáneamente o con retraso con respecto del trabajo en cuestión, la remuneración de asalariados tiene dos componentes: los sueldos y salarios por pagar y las contribuciones sociales a pagar por los empleadores.

Esta variable en consecuencia se define como:

$$\mathbf{RA = SYS + CS}$$

$$RA = 4,024,432 + 518,421 = 4,542,853$$

Dónde:

RA= Remuneraciones de Asalariados

SYS= Sueldos y Salarios

CS= Contribuciones Sociales de los Empleadores

3.4.8. Contribuciones Sociales

Las contribuciones sociales de los empleadores consideran los montos incurridos con el fin de obtener prestaciones sociales para sus asalariados y pueden ser efectivas o imputadas; su finalidad es asegurar a sus asalariados el derecho a recibir prestaciones sociales si ocurren ciertos sucesos o se dan determinadas circunstancias que puedan afectar negativamente el bienestar de sus asalariados, como: enfermedad, accidente, despido, jubilación, entre otros.

De esta manera las contribuciones sociales se definen como:

$$\mathbf{CS = CSE + CSI}$$

CS= Contribuciones Sociales a Pagar por Empleadores

CSE= Contribuciones Sociales Efectivas

CSI= Contribuciones Sociales Imputadas

Las contribuciones sociales efectivas son aquellas en donde los empleadores pagan a los fondos de seguridad social, a las empresas de seguros o a otras empresas responsables de la administración y gestión de los sistemas de seguridad social, las contribuciones sociales imputadas son los montos a través de los cuales los empleadores proporcionan prestaciones sociales directas con cargo a sus propios recursos, es decir, no basadas en fondos especiales o en una reserva separada para esa finalidad; como se puede observar en el cuadro 22, se calcula el porcentaje que representan de las contribuciones sociales de los empleadores del rubro D.121, las correspondientes a las contribuciones sociales imputadas de los

empleadores, rubro D.122, que se compone del rubro D. 1221 contribuciones sociales imputadas de los empleadores por pensiones y el rubro D.1222 contribuciones sociales imputadas no por pensiones.

Cuadro 22 Cálculo de las Contribuciones Sociales Imputadas para los ejercicios 2011 al 2015

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
D.121 Contribuciones Sociales Efectivas de los empleadores	438 527	471 396	518 421	558 821	614 399
D.1211 Contribuciones Efectivas de los empleadores por pensiones	184 814	191 124	210 321	224 732	243 797
D.1212 Contribuciones Efectivas de los empleadores no de pensiones	253 713	280 272	308 101	334 089	370 602
D.122 Contribuciones Sociales Imputadas de los empleadores	134 973	141 006	138 456	141 845	148 686
D.1221 Contribuciones Imputadas de los empleadores por pensiones	18 743	21 295	6 518	7 270	8 048
D.1222 Contribuciones Imputadas de los empleadores no de pensiones	116 229	119 711	131 938	134 575	140 638
Porcentaje de las contribuciones sociales imputadas	30.78%	29.91%	26.71%	25.38%	24.20%

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

3.4.9. Impuestos Sobre la Producción y las Importaciones

Los Impuestos sobre los productos, son aquellos que se pagan por una unidad de un determinado bien o servicio y se concreta ya sea en un monto específico a pagar por cada unidad física de un producto o puede calcularse ad valorem como un porcentaje del precio por unidad o del valor de los productos, se devenga, ya sea, cuando se produce, se vende o se importa; también cuando se exporta, se arrienda, se transfiere, se suministra o se usa para autoconsumo o para la propia formación de capital.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto sobre los productos que recaban las empresas por etapas, pero que en definitiva recae en su totalidad sobre los compradores finales; normalmente se calcula sobre el precio del bien o servicio; se incluye cualquier otro impuesto sobre los productos, respecto a los impuestos sobre las importaciones se recaban por el ingreso al país de bienes y servicios, exigibles en el momento en que cruzan la frontera nacional, o cuando los servicios son suministrados por no residentes a residentes, los impuestos sobre las exportaciones se exigen cuando los bienes abandonan el territorio económico o cuando los servicios se prestan a los no residentes.

Todos los impuestos se registran cuando se devengan, es decir, cuando tienen lugar las actividades, las transacciones o hechos que, según la legislación tributaria impone a las unidades implicadas, dicho de otra manera es el momento en que nacen las obligaciones impositivas.

3.4.10. Subsidios

Son pagos corrientes sin contrapartida que el gobierno hace a las unidades económicas en función de los niveles de su actividad productiva, de las cantidades o valores de los bienes y servicios que producen, venden o importan, pueden estar destinados a influir en sus niveles de producción, en los precios de venta de los productos o en la remuneración de las unidades que intervienen en la producción.

Los subsidios a los productos, son aquellos que se pagan por unidad de producto, y puede ser un monto de dinero por unidad de cantidad de un producto, o se pueden calcular ad valorem como un porcentaje del precio por unidad o como diferencia entre un precio previamente convenido y el precio de mercado, es exigible cuando el producto se produce, vende, importa, o cuando el bien se transfiere, arrienda, suministra o utiliza para autoconsumo o para la propia formación de capital, tales como:

- Subsidios a las importaciones
- Subsidios a las exportaciones
- Otros subsidios a los productos

3.4.11 Cuentas por Sectores Institucionales

Los sectores institucionales del sistema de cuentas nacionales de México, es un registro sistemático y normalizado de las operaciones vinculadas con la producción, distribución, acumulación y el financiamiento que sirve para mostrar los procesos económicos que tienen lugar durante un año entre los residentes del país, así como sus relaciones con el resto del mundo, agrupadas bajo diversas formas jurídicas o administrativas, las diferentes unidades económicas que operan en el país pueden realizar operaciones de distinta naturaleza con el propósito de producir y distribuir sus ingresos, acumular bienes y buscar diversas formas de financiamiento para realizar su gestión.

La información estadística básica disponible permite elaborar información de la unidad de observación seleccionada para realizar los cálculos de las “cuentas por sectores institucionales” y se basa en la unidad institucional, que comprende las unidades

gubernamentales y las empresas, donde se clasifican las sociedades de capital, los corporativos de empresas, las cooperativas y empresas unipersonales con personalidad jurídica propia, las empresas públicas y las asociaciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica.

En otro grupo de unidades económicas se incluye a las personas, los hogares o grupos de personas y las empresas individuales sin personalidad jurídica, que pueden ser propietarios de activos y capaces de contraer pasivos aunque no tengan obligación legal de contabilizar sus actividades.

Para el caso de México quedaron integrados de la siguiente manera:

1. Sociedades No Financieras SNF
2. Sociedades Financieras SF
3. Gobierno General GG
4. Hogares H
5. Instituciones Privadas Sin Fines de Lucro que sirven a los Hogares ISFLSH

Las unidades de producción contenidas en estos sectores institucionales pueden ser:

- a) las corporaciones privadas o públicas, constituidas en sociedades de capital que pueden ser financieras y no financieras;
- b) las cuasi sociedades, que son empresas no constituidas en sociedad, pero que operan con prácticas contables convencionales;
- c) las unidades administrativas que conforman los distintos niveles del Gobierno General;
- d) las instituciones no lucrativas que prestan servicios a cada uno de los sectores institucionales
- e) los hogares productores que venden en el mercado o auto consumen los bienes y servicios que ellos producen.

En el cuadro 23 se pueden observar los sectores institucionales, que conforman la integración del valor agregado bruto por sectores institucionales y actividades primarias o agrícolas

ganaderas silvícolas y pesqueras, actividades secundarias o industriales y actividades terciarias o de servicios.

Cuadro 23 Cálculo del PIB por Sectores Institucionales

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Producto Interno Bruto	14,665,576	15,817,755	16,277,187	17,471,467	18,536,531
Impuestos a los productos, netos de Subsidios	504,829	482,815	634,567	904,345	1,073,095
Valor Agregado Bruto	14,160,748	15,334,940	15,642,620	16,567,122	17,463,436
Actividades Primarias:	452,941	502,044	510,906	547,776	593,233
11 Agricultura, cría y explotación de animales, aprovechamiento forestal, pesca y caza	452,941	502,044	510,906	547,776	593,233
Actividades Industriales:	4,921,298	5,342,679	5,185,312	5,502,599	5,558,108
21 Minería	1,280,325	1,292,167	1,153,599	1,150,896	732,529
22 Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, suministro de agua y de gas por ductos al consumidor final	232,306	223,024	244,041	291,629	286,317
23 Construcción	1,157,313	1,241,803	1,210,696	1,281,877	1,367,965
31-33 Industrias manufactureras	2,251,354	2,585,685	2,576,976	2,778,197	3,171,297
Actividades de Servicios:	8,786,509	9,490,217	9,946,402	10,516,747	11,312,095
43 Comercio al por mayor	1,133,691	1,279,930	1,286,997	1,400,561	1,617,231
46 Comercio al por menor	1,287,441	1,383,184	1,455,207	1,526,079	1,679,364
48-					
49 Transportes, correos y almacenamiento	869,046	954,612	1,011,496	1,073,209	1,133,828
51 Información en medios masivos	309,633	314,500	324,691	333,635	331,390
52 Servicios					

financieros y de seguros	457,520	485,176	567,238	599,820	627,866
53 Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	1,695,923	1,777,941	1,853,549	1,943,782	2,028,380
54 Servicios profesionales, científicos y técnicos	290,768	306,586	311,661	326,671	352,689
55 Corporativos	79,580	90,757	90,454	101,260	109,452
56 Servicios de apoyo a los negocios y manejo de residuos y desechos	495,710	544,595	577,081	598,278	624,279
61 Servicios educativos	573,115	630,297	664,031	707,659	758,928
62 Servicios de salud y de asistencia social	321,284	345,298	374,109	392,590	423,027
71 Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros	64,807	68,611	73,365	73,980	79,899
72 Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	303,044	328,574	344,771	369,949	421,488
81 Otros	302,580	322,973	340,085	355,591	376,888
93 Actividades legislativas, gubernamentales	602,369	657,184	671,668	713,682	747,386

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

3.4.12 Contabilidad a Precios Constantes

El cálculo de la contabilidad nacional y sus agregados a precios constantes o en términos “reales”, es indispensable para analizar el desempeño de la economía nacional, sus agentes y sectores, separando los aspectos relativos a volúmenes físicos, asociados a cambios atribuibles solamente a los precios; así como para llevar a cabo estudios sobre crecimiento económico e inflación.

El marco teórico-contable que nos ofrece la adopción del SCNMM es un elemento para darle coherencia y congruencia a los cálculos de los distintos agregados y a su integración contable, nos permiten la obtención de flujos y saldos de bienes y servicios expresados monetariamente a los precios del año corriente y valuados de acuerdo a la naturaleza de la transacción, asimismo, dichas identidades nos permiten ubicar dónde asentar los datos obtenidos de manera directa para un agregado, y cómo calcular de manera indirecta, pero siempre interrelacionada, los de otro componente de esa identidad, aun y cuando las diferentes transacciones del sistema se valúan a los precios corrientes de cada año, los resultados obtenidos a precios corrientes pueden no ser suficientes para analizar con amplitud los hechos económicos, esto es así, porque el comportamiento atribuible a un agregado o variable económica entre dos periodos de tiempo, puede ser causado por una modificación de los precios de los productos que la componen y no de sus cantidades, pudiendo, incluso, variar en forma inversa.

El método de cálculo para determinar los agregados de las cuentas de bienes y servicios a precios corrientes es lo suficientemente detallado que permite desglosar los componentes de precio y cantidad de algunos de ellos, $\text{valor} = \text{precio} \times \text{cantidad}$, dependiendo de la disponibilidad y detalle de la información, los cálculos a precios constantes pueden realizarse principalmente en actividades o transacciones con bienes tangibles, en la cual se valoran anualmente las cantidades de los distintos productos contenidos en la producción, el consumo, la inversión y el comercio exterior, a los precios que se registraron en un año determinado, al que se denomina año base, este año base puede ser fijo o variable, dando con ello a distintas opciones para formular números índices que permitan expresar las variables económicas a precios constantes.

IV. Método de la Recaudación Teórica Potencial del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales ISRPM Vía Cuentas Nacionales

4.1. Excedente Neto de Explotación, ENE

Este concepto debe determinarse para obtener la base gravable de las personas morales y para obtener el excedente neto de explotación (ENE), se determina el excedente bruto de operación (EBO) y se le restaría el consumo de capital Fijo (CCF), que es la retribución al riesgo empresarial, ganancias y/o pérdidas empresariales, derivadas de la actividad productiva de la unidad económica, este concepto comprende tanto las utilidades de las empresas constituidas en sociedad como los ingresos empresariales de las empresas no constituidas en sociedad, gobierno general, hogares e instituciones sin fines de lucro.

Primeramente para obtener el valor agregado bruto de la producción (VABP), es necesario restar al valor bruto de la producción (VBP) o valor de la producción VP, a precios de productor, la suma del total de usos a precios de comprador (TUPC), el cual representa el valor de los bienes y servicios empleados como insumos en un proceso de producción, que no incluye en los activos fijos los costos correspondientes al desgaste gradual de los activos fijos, conocido como consumo de capital fijo, o como depreciación, utilizados en el proceso productivo, a este valor agregado bruto de la producción se restarían entonces las remuneraciones de los asalariados y el consumo de capital fijo para obtener el excedente neto de explotación.

Con base en lo anterior el excedente neto de explotación ENE, es el saldo contable que se determina a partir del excedente bruto de operación menos el consumo del capital fijo CCF, el cálculo para los ejercicios 2011 al 2015 se presenta en el cuadro 24.

Determinación del Excedente Neto de Explotación:

$$\text{ENE} = \text{EBO} - \text{CCF}$$

$$\text{ENE} = 11,012,348 - 3,458,890 = 7,553,458$$

Dónde:

ENE= Excedente Neto de Explotación

EBO: Excedente Bruto de Operación

CCF: Consumo Capital Fijo

Cuadro 24 Cálculo del Excedente Neto de Explotación:

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Excedente Bruto de Operación	10,078,365	10,937,044	11,012,348	11,682,027	12,286,162
Consumo de Capital Fijo	3,266,247	3,612,440	3,458,890	3,670,742	4,174,224
Sociedades No Financieras	1,850,928	2,166,390	2,063,362	2,164,749	2,594,901
Sociedades Financieras	18,184	22,369	30,439	37,149	59,884
Gobierno en General	398,094	377,991	367,213	420,893	377,358
Hogares	951,802	996,534	979,035	1,037,118	1,130,838
Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH)	47,239	49,156	18,841	10,833	11,243
Excedente Neto de Explotación	6,812,118	7,324,604	7,553,458	8,011,285	8,111,938

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

Debe destacarse que para un contribuyente particular la depreciación fiscal puede diferir de la contable, sin embargo, se considera un cálculo teórico por lo que no se espera ningún sesgo considerable, por este concepto, supuesto que aquí se toma (corresponde a una definición internacional del SCN) el excedente neto de explotación (ENE) se obtiene restándole el consumo de capital fijo al excedente bruto de operación, debe enfatizarse que el ENE es una aproximación de las utilidades que generan los distintos agentes como las sociedades financieras, las no financieras, que consideramos empresas, gobierno en general, hogares e instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares.

4.2. Resultado Tributario o Resultado Fiscal del Periodo

El impuesto sobre la renta de personas morales se determina sobre el resultado fiscal de la empresa, es decir la utilidad fiscal menos las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, la cual se determina a partir del resultado tributario que ésta obtiene conforme al artículo 9 de LISR, el cual establece lo siguiente:

“Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal. Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley”.

Cuando el resultado tributario del período es negativo, es decir, cuando se produce una pérdida tributaria o pérdida fiscal, entonces la base gravable y el impuesto son cero, aun así, se pueden deducir estas pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en períodos posteriores, hasta en los diez ejercicios siguientes, de acuerdo con el artículo 57 de la LISR, el cual señala:

“La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo

comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará”.

Calculo de la Utilidad Fiscal (UF):

$$\mathbf{UF=IA - DA}$$

Dónde:

UF= Utilidad Fiscal

IA= Ingresos Acumulables

DA= Deducciones Autorizadas

Con esta base es posible calcular el monto del impuesto sobre la renta corporativa o de personas morales, al que llamaremos recaudación potencial del Impuesto Sobre la Renta de personas morales, concepto que será aplicado solo a contribuyentes que se encuentran registrados en el padrón de contribuyentes, por lo anterior, del “excedente neto de explotación”, se determina la utilidad fiscal y el resultado fiscal o base gravable.

Calculo del Resultado Fiscal (RF):

$$\mathbf{RF= UF - PFPAA}$$

Donde.

UF= Utilidad Fiscal

PFPAA= Perdidas Fiscales Pendientes de Amortizar Actualizadas

Calculo del Resultado Tributario (RT):

$$\mathbf{RT= ENE - PFPAA}$$

Dónde:

RT= Resultado Tributario del Período

ENE= Excedente Neto de Explotación

PFPAA= Perdidas Fiscales Pendientes de Amortizar Actualizadas

Como el ENE calculado en México incluye tanto ganancias positivas como negativas, esta ecuación es la base gravable, aunque se tiene que ajustar para representar sólo la proporción que corresponde a las personas morales, por ello, se adapta de la siguiente manera:

Calculo de la Base Gravable de las Personas Morales (BGPM):

$$\mathbf{BGPM = ENEPM - PFPAAPM}$$

Dónde:

BGPM= Base Gravable de las Personas Morales

ENEPM= Excedente Neto de Explotación Personas Morales

PFPAAPM= Perdidas Fiscales Pendientes de Amortizar Actualizadas Personas Morales

4.3. Metodología de la Recaudación Teórica Potencial

Una vez calculada la base gravable de la persona moral BGPM es posible obtener la recaudación teórica potencial (RTP); esta se obtiene aplicando la tasa del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 9 de la (LISR), que es del 30%, a la base gravable del ISR de PM, a la cual le sustraemos los créditos (o gastos fiscales) aplicados efectivamente por los contribuyentes (CF), obtenidos de los reportes anuales de la página de internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el procedimiento de cálculo se detallan cada uno de ellos, al restar los créditos efectivos o gastos fiscales, tomados de los reportes anteriores.

La estimación tributaria o recaudación teórica potencial (RTP), quedaría como sigue:

$$\mathbf{RTP = (BGPM * TI) - CF}$$

Dónde:

RTP= Recaudación Teórica Potencial

BGPM= Base Gravable de las Personas Morales

TI= Tasa del Impuesto del artículo 9 de la LISR

CF= Créditos o Gastos Fiscales

Estimación de la evasión

Con la recaudación teórica potencial es posible estimar el monto de la evasión, el monto de evasión (EVA), la cual se define como la diferencia entre la recaudación teórica potencial (RTP) y la recaudación efectiva observada (REO):

$$\mathbf{EVA = RTP - REO}$$

Dónde:

EVA= Monto de la Evasión

RTP= Recaudación Teórica Potencial

REO= Recaudación Efectiva Observada

Finalmente, la tasa de evasión (TEVA) expresa el monto de evasión como porcentaje de la Recaudación Teórica Potencial.

$$\mathbf{TEVA = (EVA / RTP) * 100}$$

Dónde:

TEVA= Tasa de Evasión expresada en porcentaje

4.4. Estimación de la Evasión del ISRPM Vía Cuentas Nacionales

A continuación se presenta la estimación de la base gravable del (ISRPM) y su tasa de evasión, conviene destacar que existe una relación entre la evasión del (IVA) y el (ISRPM), ya que cualquier sobre estimación en ventas para reducir el pago del primero, reduce la utilidad fiscal y, por ende, la recaudación del segundo, en esta sección se estima primero el ENE; posteriormente, se detallan los conceptos de gastos fiscales que se aplican o sustraen a este ENE, para obtener la tasa de evasión.

Para determinar el excedente neto de explotación (ENE) correspondiente a personas morales se toma los conceptos que se presenta en el cuadro 24; por sectores institucionales que incluyen sociedades financieras, no-financieras, hogares e ingreso mixto de los hogares, e instituciones sin fines de lucro; se consideran como personas morales para efectos de este estudio a las sociedades financieras (SF) y sociedades no financieras (SNF); la participación de estos dos sectores se puede observar en el cuadro 25.

Cuadro 25 Cálculo del Excedente Neto de Explotación Personas Morales

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Valor Agregado Bruto SF	451,632	470,409	549,881	571,454	594,073
Valor Agregado Bruto SNF	6,927,730	7,759,628	7,664,531	8,177,136	8,556,552
Valor Agregado Bruto PM	7,379,362	8,230,037	8,214,412	8,748,590	9,150,625
Sueldos y Salarios SF	114,978	121,309	121,499	134,673	140,320
Contribuciones Sociales Imputadas de los Empleadores SF	14,147	14,860	15,651	17,800	19,354
Remuneraciones Asalariados SF PM	129,125	136,169	137,150	152,473	159,674
Contribuciones Sociales Imputadas de los Empleadores SF	30.78%	29.91%	26.71%	25.38%	24.20%
Sueldos y Salarios SNF	4,354	4,445	4,180	4,518	4,684
Contribuciones Sociales Imputadas de los Empleadores SNF	1,462,586	1,609,029	1,741,023	1,842,608	1,944,482
Remuneraciones Asalariados SNF PM	179,963	197,094	224,276	243,538	268,196
Contribuciones Sociales Imputadas de los Empleadores SNF	1,642,549	1,806,123	1,965,299	2,086,146	2,212,678
Remuneraciones Asalariados PM	30.78%	29.91%	26.71%	25.38%	24.20%
Excedente Bruto de Operación SF	55,390	58,956	59,898	61,817	64,904
Excedente Bruto de Operación SNF	1,637,309	1,793,739	1,926,600	2,043,616	2,154,390
Excedente Bruto de Operación PM	332,300	344,655	424,202	432,263	449,069
Consumo Capital Fijo SF	5,409,754	6,091,644	5,863,610	6,272,711	6,547,166
Consumo Capital Fijo SNF	5,742,053	6,436,298	6,287,812	6,704,974	6,996,235
Consumo Capital Fijo PM	18,184	22,369	30,439	37,149	59,884
Excedente Neto de Explotación SF	1,850,928	2,166,390	2,063,362	2,164,749	2,594,901
Excedente Neto de Explotación SNF	1,869,112	2,188,759	2,093,801	2,201,898	2,654,785
Excedente Neto de Explotación Personas Morales	314,116	322,286	393,763	395,114	389,185
	3,558,826	3,925,254	3,800,248	4,107,962	3,952,265
	3,872,941	4,247,539	4,194,011	4,503,076	4,341,450

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

4.5. Las Cuentas de Producción Elaboradas

El sistema de cuentas nacionales proporciona un marco que permite desagregar algunos datos específicos, siempre que estén debidamente conciliadas en un sistema de “cuentas satélite” que no sobrecarga el centro del sistema, saturándolo con mucha información adicional que puede ser consultada aparte.

En México, ya se cuenta con los Indicadores macroeconómicos del sector público, las cuentas de los Gobiernos Estatales, las cuentas del turismo, el producto interno bruto por entidad Federativa y el sistema de cuentas económicas y ecológicas de México.

Se presenta la “cuenta satélite del subsector informal de los hogares” donde se publica la serie a partir del año 1998, de las cuentas de producción anuales que informan sobre la producción bruta, el consumo intermedio, valor agregado bruto, las remuneraciones pagadas a los asalariados y el ingreso mixto obtenido por el subsector Informal, todos estos indicadores continuarán proporcionándose en forma recurrente, con periodicidad anual, se presentan datos en los que se puede observar la participación anual que tienen los subsectores formal e informal dentro del sector de hogares, en cada una de las variables incluidas en las cuentas de producción; asimismo, se proporcionan las variaciones porcentuales anuales ocurridas, junto con las cuentas de producción, el sistema completo de cuentas por sectores institucionales registra las distribuciones primarias y secundarias del ingreso para dejar como saldo al ahorro y con ello, pasar luego a explicitar la formación de capital y sus formas de financiamiento.

V. Desarrollo de la Metodología de la Recaudación Teórica Potencial del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales

5.1. Desarrollo de la Metodología de la Recaudación Teórica Potencial basada en el Excedente Neto de Explotación de Personas Morales

En el presente capítulo se desarrollara la metodología completa paso a paso de la recaudación teórica potencial del impuesto sobre la renta de personas morales, mediante la utilización de los indicadores macroeconómicos que integran el sistema de cuentas nacionales SCN, una vez ya calculado el excedente neto de explotación (ENE), considerando todos los sectores, tanto sociedades financieras (SF), como a las no financieras (SNF), gobierno en general, hogares e instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH), calculamos el excedente neto de explotación (ENEPM) para personas morales, de manera específica solo para las sociedades financieras que consideramos empresas, sociedades, o personas morales y las no financieras (SNF) a las cuales se les sustrae las cuasisociedades.

La clasificación del INEGI por categoría jurídica y tipo de propietario, tomando como base el censo económico de 2014, representa el 14.724%, por lo que se asume aquí que ésta es la proporción de cuasisociedades o personas físicas, las cuales, son las empresas que no están constituidas en sociedad, pero funcionan como tal, pues se comportan en forma autónoma e independiente de sus propietarios y disponen de conjuntos completos de cuentas, son propiedad de los hogares o del gobierno y se agrupan junto con las sociedades no financieras, por lo que debe sustraerse este valor al excedente neto de explotación para obtener el de personas morales (ENEPM), que se utilizara para el cálculo de la base tributaria a la que se le restaran algunas partidas de deducción, que se comentaran más adelante, para poder aplicar la tasa del ISR del artículo 9 de la (LISR) de personas morales y determinar la recaudación teórica potencial; a continuación se presenta el cuadro 24, con el resumen de los cálculos del excedente neto de explotación para personas morales (ENEPM), sin considerar las cuasisociedades, que corresponde a los años 2011 al 2015, como se muestra en el cuadro 26.

Cuadro 26 Cálculo del Excedente Neto de Explotación de Personas Morales sin Cuasisociedades.

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Exc. Neto de Explotación Personas Morales Cuasisociedades	3,872,941	4,247,539	4,194,011	4,503,076	4,341,450
Exc. Neto de Explotación Personas Morales sin deducciones	3,302,677	3,622,118	3,576,472	3,840,029	3,702,201

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

El excedente neto de explotación es la base para el cálculo de la evasión, sin embargo, como se anota en la sección anterior, es necesario sustraer las deducciones que por ley pueden realizar las personas morales, un concepto importante es la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) pagada y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas de otros ejercicios aplicadas en el ejercicio PFPAA.

5.2. Deducciones a la Base Gravable de las Personas Morales

5.2.1 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, no son propiamente una deducción sin embargo, se sustraen de la utilidad fiscal y se calculan con base en el procedimiento establecido en artículo 57 de las (LISR), el cual se refiere a las pérdidas fiscales, la cual se obtiene de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto de las deducciones es mayor que los ingresos y que el resultado se incrementara en su caso con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada.

El SAT publica la información correspondiente a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores aplicadas (PFEEA), por los contribuyentes en el ejercicio, entre otros datos mediante su página, en el apartado de datos anonimizados de su sistema abierto, declaraciones anuales de personas morales, en cumplimiento al artículo decimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), el cual establece que:

“Con el propósito de coadyuvar a la transparencia y al análisis de la política fiscal, así como de facilitar el estudio de la distribución de los ingresos entre la población y del efecto de la política tributaria sobre dicha distribución, en el ejercicio fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá hacer pública información estadística anónima de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta de los contribuyentes personas físicas y morales. En ningún caso la información deberá contener datos sobre el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes que permita la identificación del contribuyente”

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores aplicadas (PFEEA) aplicadas en los ejercicios de estudios los obtendremos tomando como base la participación porcentual de las sociedades financieras y no financieras en el valor agregado bruto de personas morales, obtenido anteriormente para cada uno de los ejercicios 2011 al 2015, el cálculo se presenta en el cuadro 27.

Cuadro 27 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicadas

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicadas	178,536.57	218,245.54	189,766.88	232,227.39	239,807.14
% PFEEA Soc. Fin.	3.19%	3.07%	3.52%	3.45%	3.40%
PFEEA Soc. Fin.	5,694.11	6,694.82	6,670.83	8,010.28	8,157.78
%PFEEA Soc. No Fin.	48.92%	50.60%	49.00%	49.36%	49.00%
PFEEA Soc. No Fin.	87,343.77	110,434.35	92,981.49	114,621.90	117,498.20
Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicadas P.M.	93,037.88	117,129.17	99,652.32	122,632.18	125,655.98

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
<http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>
http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html

5.2.2. Participación a los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, PTU

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su artículo 123 apartado A, fracción IX, se refiere a los principios generales de esta prestación como un derecho de los trabajadores; La Ley Federal del Trabajo, en sus artículos del 117 al 131 establece las disposiciones relacionadas con la obligación de pagar la PTU; el porcentaje para pagarla es fijada por la comisión para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y esta se calcula como un porcentaje de la renta gravable, de acuerdo con el artículo 9 de la LISR penúltimo párrafo.

La información de las participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) pagada en el ejercicio, para los años de estudio 2011 al 2015, se presenta en el cuadro 28, tomando como base la participación porcentual de las sociedades financieras y no financieras en el valor agregado bruto de personas morales

Cuadro 28 Participación a los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa, PTU Pagada Personas Morales

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
P.T.U. Pagada	31,059.10	36,684.79	37,099.73	42,281.38	39,434.32
% PTU Pagada					
Sociedades Financieras	3.19%	3.07%	3.52%	3.45%	3.40%
P.T.U. Pagadas					
Sociedades Financieras	990.58	1,125.33	1,304.16	1,458.42	1,341.48
%P.T.U. Sociedades No Financieras	48.92%	50.60%	49.00%	49.36%	49.00%
P.T.U. Pagadas					
Sociedades No Financieras	15,194.75	18,562.86	18,178.03	20,869.08	19,321.62
P.T.U. Pagada P.M.	16,185.33	19,688.19	19,482.19	22,327.50	20,663.10

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
<http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>
http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html

En el cuadro 29 se presenta el cálculo de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta de personas morales, restando al excedente neto de explotación la PTU y las pérdidas fiscales.

Cuadro 29 Determinación de la Base Gravable del impuesto Sobre la Renta de Personas Morales

Concepto	Recaudación Potencial del ISRPM				
	2011	2012	2013	2014	2015
Excedente neto de Explotación PM	3,302,677	3,622,118	3,576,472	3,840,029	3,702,201
P.T.U. Pagada P.M.	16,185	19,688	19,482	22,328	20,663
Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicados	93,038	117,129	99,652	122,632	125,656
Base Gravable P.M.	3,193,454	3,485,301	3,457,337	3,695,069	3,555,882

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en:
<http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>
http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html

5.3 Gastos Fiscales

En México, en cumplimiento del artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación para un determinado ejercicio fiscal, se entrega el presupuesto de gastos fiscales a las comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública, al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, y se publica este documento en la página de internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El concepto de gastos fiscales, de acuerdo con el informe comentado “consiste en apoyos indirectos autoaplicativos del Gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes, otorgados a través del marco tributario, el presupuesto de Gastos Fiscales debe comprender en términos generales, los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal”.

5.3.1 Gastos Fiscales por Deducciones

Los gastos fiscales (GF), al ser el costo fiscal de lo que deja de recaudar la administración pública federal, los cuales se encuentran establecidos en diversos artículos de la LISR, se sustraen a la recaudación potencial, primeramente los relacionados con las deducciones por los ejercicios del 2011 al 2015, en el cuadro 30 se presentan las cantidades de estos créditos provenientes de los informes presentados por la SHCP, a las comisiones de Hacienda del congreso de la unión, por cada ejercicio fiscal.

Cuadro 30 Gastos Fiscales de las Deducciones

Gastos Fiscales Deducciones					
Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Automóviles hasta por \$175,000	9,005	10,931	11,342	10,386	10,689
Deducción adicional por el estímulo del fomento al primer empleo	5,652	4,728	783	616	364
Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	1,952	1,907	1,191	0	0
25% del salario pagados a trabajadores mayores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes	670	630	166	137	127
12.5% del consumo en restaurantes	556	569	565	411	436
Pagos por el uso o goce temporal de automóviles hasta por 250 pesos diarios por vehículo	271	395	453	770	127
100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes	0	0	0	0	0
Total de Gastos fiscales por Deducciones	18,106	19,160	14,500	12,320	11,743

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Informes_al_Congreso_de_la_Union#panel-05, Fuente: SHCP. Presupuesto de Gastos fiscales, varios años.

5.3.2 Donaciones

Las asociaciones y sociedades sin fines de lucro, autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, se encuentran reguladas en el título III del régimen de las personas morales con fines no lucrativos, en el artículo 79 de la LISR, las cuales están exentas de contribuir al Impuesto Sobre la Renta al considerarlas como personas morales no contribuyentes y las faculta para recibir donativos deducibles de impuestos, al considerarlas donatarias autorizadas, en sus fracciones VI, XII, XIX, y XX.

En cuanto a su deducibilidad el artículo 27 de la LISR, establece que: Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

1. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.
2. Que el monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción.
3. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo.

Los donativos son deducciones, las cuales también deben sustraerse de la base gravable; el monto de los gastos fiscales por este concepto de donativos se observa en el cuadro 31, dicha información es extraída de los reportes presentados por la SHCP, a las comisiones de Hacienda del Congreso de la Unión, por los ejercicios del 2011 al 2015.

Cuadro 31 Cálculo de Donativos

Concepto	Donativos				
	2011	2012	2013	2014	2015
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	1,496	1,737	1,926	1,968	2,072
Gastos Fiscales Donativos	1,496	1,737	1,926	1,968	2,072

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Informes_al_Congreso_de_la_Union#panel-05, Fuente: SHCP. Presupuesto de Gastos fiscales, varios años.

5.3.3. Gastos Fiscales por Tasas Reducidas, Regímenes Especiales o Sectoriales y Exenciones

5.3.3.1 Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras

El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, se encuentra legislado en los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; para personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras; así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades, son las que podrán tributar en este régimen; sus gastos fiscales se presentan en el cuadro 32.

Cuadro 32 Gastos Fiscales por Regímenes Especiales de Tributación o Sectores en el Impuesto Sobre la Renta Empresarial para Agricultura Ganadería y Pesca

Gastos Fiscales Deducciones					
Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
a. Exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante con un límite de 200 veces el salario mínimo general (S.M.G.) del D.F.	898	999	1,163	2,823	3,309
b. Reducción de 30% del ISR	385	554	614	719	800
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	1,283	1,553	1,777	3,542	4,109
Sector primario. Deducción de 16% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	7,553	8,764	8,902	1,451	1,582
Gastos Fiscales Agricultura PM	8,836	10,317	10,679	4,993	5,691

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Informes_al_Congreso_de_la_Union#panel-05, Fuente: SHCP. Presupuesto de Gastos fiscales, varios años.

5.3.3.2. Régimen de Coordinados

Establecido en el capítulo VII, relativo al régimen de los coordinados en los artículos 72 y 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que pueden tributar bajo este régimen de excepción, las personas morales que administran y operan activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividades del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada y sus ingresos representen cuando menos un 90% de su ingresos totales.

Los gastos fiscales por facilidades administrativas en regímenes especiales de tributación, específicamente de las personas morales, que se dedican a las actividades antes mencionadas, se presentan en el cuadro 33.

Cuadro 33 Gastos Fiscales por Facilidades Administrativas Regímenes Especiales de Tributación Coordinados, en el Impuesto Sobre la Renta Empresarial, Sector Autotransporte Terrestre.

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo. Dedución de 9% y 8% para 2013 de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR	1,454	1,415	1,312	1,444	1,673
Sector de autotransporte terrestre de carga federal. Dedución sin requisitos fiscales de gastos por concepto de:	1,240	1,092	996	0	0
1) Maniobras: i. Por tonelada de carga o metro cúbico 45.53 ii. Por tonelada en paquetería \$75.92 iii. Por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso \$182.24					
2) Viáticos de la tripulación por día \$113.90					
3) Refacciones y reparaciones menores \$0.61 por km. recorrido					
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano. Dedución de 12% y 10% para 2013 del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores	713	753	681	291	327
Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo. Dedución de 6% y 5% para 2013 del total de ingresos	713	892	897	0	0
Gastos Fiscales Régimen especial de Coordinados PM	4,120	4,152	3,886	1,735	2,000

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Informes_al_Congreso_de_la_Union#panel-05, Fuente: SHCP. Presupuesto de Gastos fiscales, varios años.

5.4. Determinación de la Recaudación Teórica Potencial y Estimación de la Tasa de Evasión

Para obtener la recaudación potencial tomamos en consideración los conceptos obtenidos de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores aplicadas PFEAA en el ejercicio y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), para obtener la base gravable de personas morales restándole al excedente neto de explotación de personas morales ENEPM, ambos conceptos además de los correspondientes a los gastos fiscales por concepto de donativos y exenciones y al multiplicar dicho resultado fiscal por la tasa del Impuesto Sobre la Renta establecida en el artículo 9 de la LISR, la cual no ha variado en los últimos, cinco años de estudio del 2011 al 2015 y se mantuvo en el 30%, a pesar de las recomendaciones de la OCDE de reducirla al 28%, situación que la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico SHCP, había considerado mediante ley, de reducir la tasa impositiva para el año 2013 al 29% y para 2014 al 28%, situación que no se cumplió, ya que mediante disposiciones transitorias se estableció la tasa del 30%.

En el cuadro 34 se presenta el cálculo de la base gravable del impuesto sobre la renta para personas morales, así como el de la recaudación teórica potencial; con base en lo anterior es posible entonces obtener la tasa de evasión, esta se presenta en el cuadro 35 y como se puede observar la tasa de evasión asciende a 64.87%, 69.17%, 57.75%, 58.69% y 42.46% por los ejercicios del 2011 al 2015 respectivamente, del potencial recaudatorio de acuerdo con las cifras y metodología presentada, las tasas de evasión teórica potencial con respecto al producto interno bruto PIB son de 4.19%, 4.53%, 3.65%, 3.70% y 2.43% también por los ejercicios del 2011 al 2015, la diferencia entre las tasas de 2014 y 2015 podría deberse a una mejora en los sistemas de recaudación y a un cambio importante en la legislación, a partir de 2014, requiere un análisis más detallado para poder establecer a que factores se debe el cambio abrupto, sería recomendable que se revisaran otros temas como el de la implementación de la contabilidad electrónica y su incidencia en la recaudación y determinar con más exactitud porque esta disminución de la tasa.

Cuadro 34 Determinación de la Recaudación Teórica Potencial

Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Excedente neto de Explotación PM con deducciones	3,302,677	3,622,118	3,576,472	3,840,029	3,702,201
P.T.U. Pagada	16,185	19,688	19,482	22,328	20,663
Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicados	93,038	117,129	99,652	122,632	125,656
Base Gravable	3,193,454	3,485,301	3,457,337	3,695,069	3,555,882
Gastos Fiscales:					
Total de Gastos Fiscales por Deducciones P.M.	18,106	19,160	14,500	12,320	11,743
Total Gastos Fiscales Donativos PM	1,496	1,737	1,926	1,968	2,072
total Gastos Fiscales Actividades Exentas P.M.	8,836	10,317	10,679	4,993	5,691
Total Gastos Fiscales Régimen Especial de Transporte PM	4,120	4,152	3,886	1,735	2,000
Base Gravable después de Gastos fiscales	3,160,896	3,449,935	3,426,346	3,674,053	3,534,376
Tasa ISR P. M.	30%	30%	30%	30%	30%
ISR P. M. Recaudación Teórica Potencial	948,269	1,034,980	1,027,904	1,102,216	1,060,313

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

Cuadro 35 Determinación de la Tasa de Evasión

Concepto	Evasión Teórica				
	2011	2012	2013	2014	2015
Recaudación Teórica Potencial	948,269	1,034,980	1,027,904	1,102,216	1,060,313
Recaudación Observada	333,164	319,061	434,245	455,275	610,084
Recaudación Presupuestal	195,454	195,134	263,241	241,723	313,815
Evasión	615,105	715,920	593,658	646,941	450,229
Tasa de Evasión	64.87%	69.17%	57.75%	58.69%	42.46%
Producto Interno Bruto	14,665,576	15,817,755	16,277,187	17,471,467	18,536,531
Evasión / PIB	4.19%	4.53%	3.65%	3.70%	2.43%

Fuente: Elaboración propia, consultada el 31 de Enero del 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

VI. Resultados Obtenidos

6.1. Análisis de los Resultados Obtenidos

Para explicar los resultados obtenidos se procederá conforme a la metodología utilizada, mediante una serie de relaciones que permitirán su análisis, a través, del uso de un cuadro resumen, que contenga los principales rubros determinados y los integre de manera estimada como porcentaje del PIB, para contar con parámetros de la magnitud del fenómeno de la evasión fiscal del impuesto sobre la renta de las personas morales, para ello se presenta el siguiente cuadro 36.

Cuadro 36 Deduciones con Respecto al PIB

Cuadro Resumen					
Concepto	2011	2012	2013	2014	2015
Pérdidas Fiscales	93,037.88	117,129.17	99,652.32	122,632.18	125,655.98
Porcentaje del PIB	0.63%	0.74%	0.61%	0.70%	0.68%
P.T.U. Pagada	16,185.33	19,688.19	19,482.19	22,327.50	20,663.10
Porcentaje del PIB	0.11%	0.12%	0.12%	0.13%	0.11%
Total de Gastos Fiscales	32,558	35,366	30,991	21,016	21,506
Porcentaje del PIB	0.22%	0.22%	0.19%	0.12%	0.12%
Total de Deduciones, Perdida y Gastos Fiscales	141,781.21	172,183.36	150,125.51	165,975.68	167,825.08
Porcentaje del PIB	0.97%	1.09%	0.92%	0.95%	0.91%
Recaudación Potencial Neta	948,269	1,034,980	1,027,904	1,102,216	1,060,313
Recaudación observada	333,164	319,061	434,245	455,275	610,084
Evasión	615,105	715,920	593,658	646,941	450,229
Tasa de Evasión	64.87%	69.17%	57.75%	58.69%	42.46%
Evasión / PIB	4.19%	4.53%	3.65%	3.70%	2.43%
PIB	14,665,576	15,817,755	16,277,187	17,471,467	18,536,531

De este cuadro se desprende lo siguiente:

1. Las pérdidas fiscales para este estudio se estimó en un 0.672% del PIB, con un costo promedio de \$111,622 millones de pesos, durante los cinco años de estudio, dicho monto fue autodeterminado y aplicado por la persona moral, sin embargo, no se informa y tampoco se dictamina ante las autoridades fiscales como se llegó a dicho resultado, es decir, dada la importancia que tiene este monto ameritaría que se establezcan los mismos requisitos que señala el artículo 52 del CFF, referentes a los dictámenes y declaratorias, formuladas por contadores públicos registrados, para enfocar la atención en la determinación y aplicación de dichas pérdidas, o presentarse mediante declaración informativa.

2. La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada, fue estimada en un 0.12% del PIB en promedio en los últimos cinco años y representa \$19,669 millones de pesos, cifra que se debe analizar, porque no es representativa de la base gravable con la que se determinó el impuesto sobre la renta, al cual se aplica un 30% y la PTU un 10%, significa que al determinar la recaudación teórica potencial del impuesto sobre la renta la cual fue de \$1,034,736 millones de pesos, en promedio para los cinco años de estudio, en esa misma proporción estimada se determinaría una PTU por \$103,474 millones de pesos, lo que quiere decir que se estaría hablando de una PTU teórica potencial que debería ser pagada a los trabajadores y que comparada con la cifra de \$19,669 de la PTU real pagada, también se estaría frente a un supuesto no solo de una evasión en el pago de una prestación de tipo laboral, si no ante la falta de cumplimiento, de una disposición establecida en nuestra ley suprema, la constitución en su artículo 123, fracción IX y de una incongruencia con la recaudación, la cual debe tener una proporción directa del 30% para ISR y 10% para PTU.

3. Los gastos fiscales equivalen a 0.17% promedio para los cinco años de estudio del 2011 al 2015, que representan \$28,287 millones de pesos, a este respecto sería recomendable un estudio a nivel internacional para poder determinar la viabilidad de estos esquemas de deducción, exención y regímenes especiales de tributación, cuya recaudación teórica, se ve disminuida considerablemente..

a) Las exenciones le cuestan al país el 0.5% ciento del PIB, si bien las actividades del sector agrícola, ganadero y pesquero es de absoluta necesidad, debería estudiarse con más profundidad y detalle de manera que el subsidio llegue verdaderamente a quien más lo necesite, este estudio sugiere que las grandes empresas agroindustriales utilizan los vacíos de la LISR para evadir el pago de impuestos, al amparo de este régimen.

b) El tratamiento especial para el autotransporte terrestre de carga y foráneo de pasajeros de empresas constituidas como coordinados, le cuesta al país 0.2% del PIB para los años bajo estudio, es decir, 3179 millones de pesos, habría que evaluar este tipo de tratamientos, cuyo antecedente histórico parece obedecer a motivos políticos.

Todos los conceptos en su conjunto pérdidas fiscales, PTU y gastos fiscales tienen un costo estimado del 0.97% del PIB en promedio, en estos cinco años de estudio, equivalente a

\$159,578 millones de pesos, adicionalmente, al cálculo de la evasión teórica potencial que fue de 3.7% del PIB en promedio, o \$1,034,736 millones de pesos, la suma sería del 4.67% del PIB, cifra bastante alta ya que representa el 15.42% de la recaudación teórica potencial.

6.2. Consideraciones Generales

El fenómeno de la evasión fiscal, es bastante complejo, con múltiples factores individuales de los contribuyentes tanto objetivos como subjetivos, e incluso del grupo social al que pertenecen, así como del entorno, de los órdenes o niveles de gobierno, e incluso del sistema tributario, todos estos factores asociados a las conductas hacia el cumplimiento y la evasión de las obligaciones fiscales nos conducen hacia el planteamiento original, identificar el fenómeno, cuantificarlo, analizarlo y compararlo, para poder explicarlo, se establecieron tres hipótesis y son las siguientes:

1. Las causas de la evasión fiscal del impuesto sobre la renta de las personas morales, se deben a factores económicos y sociales

Esta hipótesis se explica por medio de los estudios de cumplimiento basados en la conducta del contribuyente frente al pago de las contribuciones, explicado en el capítulo I, sin embargo, no se cuenta con datos para personas morales que respalden e identifiquen los factores económicos y sociales.

2. Las conductas tendientes a la evasión fiscal del impuesto sobre la renta de las personas morales en México, son originadas por una legislación insuficiente, que permita el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La legislación es compleja y abundante y cada día se complica más porque se añaden nuevas disposiciones o se complementan mediante resoluciones misceláneas, tratando de explicar lo que no se estableció en ley, cumplir con todas y cada una de las normas fiscales resulta entonces difícil y aunque ya se han establecido en las diferentes leyes fiscales, varias medidas tendientes a dar legalidad y certidumbre jurídica al contribuyente, podríamos decir, que en ocasiones la misma ley complica más sus preceptos.

3. Las políticas fiscales y económicas, son factores tendientes a evitar la evasión fiscal del impuesto sobre la renta de las personas morales en México

La política fiscal, aplicada durante estos años la cual es definida por el Maestro José Silvestre Méndez⁵², 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”, recae en la SHCP que es la encargada de establecer los lineamientos que conforman todo el sistema tributario y cuyo principal objetivo es cumplir con las metas de la política economía orientadas a impulsar el desarrollo económico y sustentable del país, al implementar los mecanismos que permitan la captación de recursos a través de la recaudación de los ingresos con lo que se sostiene el Estado.

En este mismo sentido la misión del SAT, como órgano desconcentrado de la SHCP, es recaudar los recursos tributarios y aduaneros que la ley establece, poniendo a disposición de los contribuyentes las herramientas necesarias que faciliten su cumplimiento, en sus aspectos más importantes relacionados con su responsabilidad recaudatoria, deja en claro que sus metas y objetivos, no se logran, debido a varios factores como los son: la ineficiente utilización de los recursos, con altos costos recaudatorios y baja productividad, el SAT cuenta con una plantilla de 37,400 empleados en una estructura organizacional encabezada por el jefe del SAT y conformada por 12 administraciones generales y un órgano de control interno, con un universo en el padrón del registro federal de contribuyentes activos de 51.6 millones, 49.8 millones personas físicas y 1.8 millones de personas morales, con un gasto presupuestario programable de 14,548.80 millones de pesos, si calculáramos el costo por empleado sería de 389 mil pesos en promedio por año y el costo por contribuyente sería de 282 mil pesos en promedio.

En el padrón del registro federal, al enfocar la atención no en los que se encuentran en la informalidad sino en los que ya están cautivos, con la consecuente molestia y enojo de los contribuyentes que incide en su cumplimiento, ya que de acuerdo con datos del INEGI⁵³, la economía informal y otras modalidades de informalidad reporta una tasa para el 2016, del 22.6% contra el 77.4% del sector formal, el problema es bastante grave porque la generación de riqueza no se distribuye equitativamente.

52. MENDEZ Morales, José Silvestre, “Problemas Económicos de México y Sustentabilidad”, México, Mc Graw Hill, 8ª ed., 2016.

53. INEGI, Instituto Nacional de estadística y Geografía, Medición de la Economía informal, consultada el 31 de Enero 2018, con base en: <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/informal/default.aspx>

La SHCP en su reporte anual del 2015 señala que el impacto en los ingresos petroleros a nivel internacional cayo drásticamente como resultado de la sobreoferta del petróleo, sin embargo, se refiere a un problema generalizado a nivel internacional, para dimensionarlo tomamos las cifras por los años de estudio 2011 al 2015, de los ingresos petroleros que para el año 2011 representaban un 37%, del total de los ingresos del Gobierno Federal y para 2015 solo el 13%, observa una caída de más del 51.2%, lo que se convierte en un grave problema de falta de recursos.

La razón por la cual se refuerza la hipótesis de un estudio profundo de la recaudación no solo del ISR sino de todos los impuestos federales, el resultado del excesivo gasto público con los insuficientes recursos para cubrirlo que se traduce en un déficit presupuestario que requiere de un endeudamiento demasiado alto, que para 2016 fue de \$527,980.60 millones de pesos, el resultado de este estudio en promedio estimo una tasa de evasión, solo del ISR de personas morales del 3.7% del PIB en promedio en los cinco años de estudio del 2011 al 2015, con una evasión estimada en \$604,371 millones de pesos, en los mismos años, lo que en principio se deduce que podría ayudar a cubrir una parte de esta problemática de déficit presupuestario y con ello aminorar el problema de endeudamiento.

Como se puede observar la alta dependencia de los ingresos petroleros los cuales se encuentran a la baja en niveles preocupantes, la baja capacidad recaudatoria, a pesar de los altos ingresos provenientes de los hidrocarburos, demasiado tratamiento especial que facilita la evasión, la baja participación de los estados y municipios, en la generación y captación de ingresos tributarios los cuales son dependientes en sus participaciones en más del 80% de los ingresos del gobierno federal, además de representar grandes pérdidas fiscales la baja productividad de los órganos encargados de la recaudación, sin duda no contribuye a la competitividad de las empresas del país en un entorno de inequidad e injusticia tributaria, ni se reducen los niveles tan altos de evasión porque simplemente no se cuenta con estudios de evasión imparciales o son muy pocos los que cuantifican y dimensionan el fenómeno y sus factores que lo propician para poder combatirlo, el análisis y las estimaciones realizadas en este estudio pueden sugerir hacia donde debiera dirigirse el esfuerzo para disminuir la evasión.

En materia de fiscalización, para el año 2015, el SAT realizó 17,335 visitas domiciliarias, 7,159 revisiones de gabinete, revisó 1,475 dictámenes, 47,093 revisiones diversas, total 146,124 actos de revisión, que representan el 8.12% del total del padrón de contribuyentes registrados para 2015, sin embargo, la mayoría de estas revisiones son de escritorio o de gabinete, siendo las auditorías integrales llevadas a cabo en las instalaciones del propio contribuyente, un número sustancialmente menor, razón por la cual es difícil abarcar un universo de contribuyentes mayor, debido a que el personal adscrito a las tareas de auditoría y revisión es de aproximadamente 6,500 personas de las cuales 50% son considerados operativos y el resto es personal de dirección.

Lo anterior sugiere que resultaría muy importante que el SAT revise la manera como se llevan a cabo los procesos de selección de los contribuyentes a los que se les inician las facultades de comprobación tendientes a evitar las conductas evasivas, ya que no sólo debe focalizarse a problemas mediáticos de corrupción y lavado de dinero, sino determinarse con base en procesos estadísticos, de auditorías aleatorias, después de cierto número de años, con el fin de que estas, impacten masivamente en la percepción del contribuyente, en el sentido de que existe la probabilidad de ser detectado, es decir, los esfuerzos encaminados a reducir la evasión fiscal, encuentran una relación directa con el número de auditorías que se podrían efectuar con el objeto de detectar las conductas evasivas y de que estas van a ser sancionadas.

6.3 Propuestas en Materia Fiscal

En esta sección se presentan una serie de sugerencias, las cuales tendrían que seguir el proceso legislativo formal para su establecimiento en las disposiciones fiscales y su respectivo estudio en cuanto a los derechos fundamentales para su posterior implementación, aplicables en materia constitucional, tendientes a combatir la evasión fiscal del impuesto sobre la renta aplicable a personas morales, pero que tienen repercusión en la recaudación, tanto de personas físicas como de morales.

Asimismo, estas propuestas son tendientes a combatir la informalidad y fomentar la ampliación en el padrón de contribuyentes, lo cual incidiría también en una mayor recaudación del impuesto sobre la renta, sobre la base de una mayor equidad y proporcionalidad, en materia de justicia tributaria.

6.3.1. Tasas progresivas y diferenciadas de Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales

En el régimen de las personas morales del Título II, de la Ley del ISR, no se aprecia una tarifa que permita estratificar los niveles de ingresos, relacionados con las bases gravables, a partir de los cuales se calcule el impuesto sobre la renta y por consecuencia la determinación y pago del impuesto correspondiente, considerando que las razones de tipo económico son un factor determinante en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se propone la implementación de una tabla combinada, con los mismos niveles que se establecen para las personas físicas, tanto del régimen de incorporación fiscal, como del régimen de actividades empresariales, para aplicarse a las personas morales, sobre todo en el nivel que no rebasa los dos millones de pesos y hasta los 5 millones de pesos y a partir de este límite la aplicación de tasas diferenciadas de acuerdo con los niveles de ingresos y no solo la del 30% al resultado fiscal, como lo establece la ley, para dar un trato más equitativo a las personas morales que se encuentran en el mismo nivel de ingresos que las personas físicas del régimen de Incorporación Fiscal y del régimen de actividades empresariales y profesionales ya que su capacidad contributiva es la misma, si se quiere ver desde el punto de vista económico, de tal manera que ayude a mejorar la percepción del contribuyente de un sistema tributario justo, en el que verdaderamente se apliquen los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad.

6.3.2 Tasas Especiales de Impuesto Sobre la Renta para el sector hidrocarburos

, minas y explotación de recursos naturales para Personas Morales

Con relación al punto anterior, de igual manera no se observan tasas diferenciadas de acuerdo con la actividad económica que desarrollan las personas morales, que se consideran áreas estratégicas para el desarrollo nacional, estableciendo mayores tasas contributivas para el sector hidrocarburos, explotación de minas y de la explotación de recursos naturales, así como tasas mayores al 30% para ingresos provenientes del sector financiero de acuerdo con los niveles de ingresos relativamente más altos.

Debido a la tendencia a la baja de estos últimos cinco años en la caída de los ingresos petroleros, que representan del total de ingresos del Estado, una disminución del 37% en 2011 al 13% en 2015, es decir, de una recaudación que paso de 849,307 millones de pesos a 414,424 millones de pesos en los mismo años, se justifica la propuesta para establecer tasas de impuestos del 40% para la explotación de recursos naturales, 50% para la explotación de

minas y hasta del 60% para la explotación de hidrocarburos y derivados del petróleo, así como del 50% al sector financiero.

6.3.3. Retenciones entre Personas Morales

Como se ha venido comentando a lo largo del presente documento, uno de los problemas que inciden en la recaudación es que las personas morales declaren una base menor a la que efectivamente les corresponde o que declaren incluso pérdidas fiscales, por lo que se sugieren dos propuestas de retención tendientes a desincentivar esta situación:

1. Retención entre personas morales

Se sugiere implementar la obligación para las personas morales de efectuar la retención de los mismos porcentajes establecidos para las retenciones que se efectúan a personas físicas, de las contraprestaciones que paguen al recibir servicios profesionales, arrendar bienes, presten servicios de comisión, o adquieran bienes o servicios prestados por otras personas morales, o incluso al recibir servicios de outsourcing, con tasas del 10%.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales deben retener el 10% de las contraprestaciones pagadas a las personas físicas, cuando estas últimas les presten servicios profesionales o les proporcionen en arrendamiento inmuebles, esta propuesta mediante el cual se imponga la obligación de retener un determinado porcentaje sobre las contraprestaciones que se paguen entre personas morales por las actividades antes señaladas, mejoraría la recaudación al impedir que las personas morales puedan declarar una base fiscal menor.

Lo mismo sucedería al adquirir las compras o insumos para su producción ya que obligaría al retenedor a enterar los impuestos retenidos y por lo tanto se contaría con un base de datos de las personas que los adquieren, lo que obligaría a los contribuyentes a registrar sus ingresos o ventas de esas mercancías, ya que el faltante de inventarios como ingresos acumulables no es práctico a menos que sea detectado mediante facultades de comprobación, con esta disposición que establezca la retención, se compararían en base de datos, las operaciones celebradas entre personas morales y más las relativas a las partes relacionadas, con el fin de verificar los precios de transferencia.

Se propone que esta obligación contemple la posibilidad de realizar un acreditamiento universal respecto de las retenciones efectuadas entre personas morales que se ubiquen en dicho supuesto, de esta forma, los contribuyentes podrían acreditar las cantidades que les

sean retenidas, contra las que tengan que pagar por adeudo propio o por retención a terceros, incluyendo sus accesorios, contra cualquier impuesto federal distinto a los que se causan con motivo de la importación.

La retención entre personas morales es un mecanismo utilizado por otros países como son Chile y España, sin embargo, al implementar esta disposición de retención en México, se podría originar que, en la práctica, algunos contribuyentes omitan el entero del impuesto correspondiente, no obstante la responsabilidad solidaria que les es aplicable, con el consiguiente efecto en la recaudación y sanción, obligaría a los contribuyentes a pagarlo; con esta propuesta se tendrían un efecto en la recaudación al establecer un porcentaje de las contribuciones a cargo de quienes pudieran estar declarando una base menor del impuesto sobre la renta o incluso cuando se efectúan operaciones simuladas o inexistentes, entre sociedades con partes relacionadas, o bien cuando se proporcionan servicios de outsourcing.

2. Retención a personas morales o físicas, sin comprobante fiscal

Los contribuyentes personas morales que se encuentran obligados a obtener comprobantes que reúnan requisitos fiscales por las operaciones que realizan, para poder efectuar su deducción y que por razones negocios lo hacen al adquirir bienes y servicios, o arrendar bienes, de personas que no expiden comprobantes fiscales o que no reúnen todos los requisitos previstos en las disposiciones fiscales y por lo tanto no son deducibles, se beneficiarían al poder efectuar la deducción, elaborando ellos mismos los comprobantes con su respectiva retención.

Las operaciones que efectúen las personas morales ya sea con personas físicas o morales, utilizando para ello la clave única de registro de población CURP, la clave genérica de público en general o el domicilio fiscal, permitiría que aun cuando dichas personas cuenten o no con registro federal de contribuyentes RFC, con el nombre, la razón social o denominación, con estos mínimos datos las personas morales que efectúan el pago elaboren el comprobante de la contraprestación con la retención correspondiente, estableciendo su responsabilidad solidaria de hacerlo, con el fin de poder identificar a la persona con quien se realizó la operación, mediante esta propuesta se obligaría a que se elabore el comprobante ya sea entre personas físicas o morales con un efecto directo en la recaudación.

6.3.4. Utilización del sistema financiero para todo tipo de operaciones de las

Personas Morales

Actualmente, tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta en sus artículos 27 y 28, como el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 29 y 29-A, establecen diversos requisitos para que los contribuyentes puedan deducir las erogaciones que realizan, sin embargo, dado el gran número de requisitos que deben cumplir los contribuyentes personas físicas o morales, dificulta la fiscalización de dichas operaciones por parte de las propias autoridades fiscales para el uso de sus facultades de comprobación.

Por lo tanto, se sugiere una forma más eficiente que permita la fiscalización de las operaciones realizadas por personas físicas o morales, mediante el establecimiento obligatorio de terminales punto de venta o tarjetas electrónicas de prepago, tabletas electrónicas, o cualquier otro instrumento, que permita que los movimientos efectuados, sobre todo en operaciones con el público en general, se efectúen a través del sistema financiero, con el cual se busque fomentar que la mayor parte o, en su caso, la totalidad de las operaciones que realicen los contribuyentes se efectúen a través de operaciones que puedan ser registradas y verificadas mediante el sistema financiero, ya que entre mayores requisitos y complejidad en la elaboración de los comprobantes fiscales digitales, incrementa la oportunidad para que algunos contribuyentes busquen la forma de evadir sus obligaciones fiscales.

La medida comentada enfocada a fomentar que los contribuyentes realicen la mayoría de sus operaciones a través del sistema financiero, permitiría la fiscalización de las operaciones realizadas por los contribuyentes, además de que otorgaría a las propias autoridades fiscales, medios más eficientes para el ejercicio de sus facultades de comprobación ya que la implementación de dichas herramientas tecnológicas facilitarían la identificación de las personas quienes realizan cualquier tipo de operación a través del sistema financiero, todo lo anterior con el fin de que puedan efectuar la deducción de las erogaciones que realicen, amparando estas operaciones con un comprobante simplificado, que se emita a través de dichas herramientas tecnológicas o mecanismos del sistema financiero y con el propio soporte documental de las operaciones realizadas a través de las terminales o de las tarjetas electrónicas de prepago.

Por último la automatización de la información permitiría obtener mayores resultados, identificando a las personas que utilicen dichos medios y por consiguiente tendería a ampliar

el padrón de contribuyentes, ya que para acceder a estas herramientas tecnológicas o mecanismos de prepago, las personas estarían obligadas a contar tanto con un RFC o una clave CURP, en las bases de datos del sistema financiero y del propio SAT.

6.3.5. Declaraciones Electrónicas Informativas de Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores Aplicadas DIPEFA y de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa Pagadas DIPTUP

La utilización, obligatoria mediante disposiciones fiscales, de las modernas herramientas tecnológicas aplicables a aspectos tanto contables que obligan al registro y envío electrónico mensual de la contabilidad, como fiscales para la elaboración de los comprobantes fiscales digitales por internet, han permitido que las autoridades fiscales cuenten con información electrónica de la operaciones que efectúan los contribuyentes, lo que ha motivado la eliminación de algunas obligaciones fiscales, como la reciente obligación de presentar algunas declaraciones informativas, dado que cuenta, en su base de datos con dicha información.

Se debe recurrir a la implementación de nuevas obligaciones de las que no cuenta con información detallada de cómo se obtiene tal información, un aspecto importante estudiado aquí, es el de la aplicación de pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas y la determinación de la base gravable para la P.T.U., que como se comentó, dada la importancia que tiene este monto ameritaría que se establezcan los mismos requisitos que señala el artículo 52 del CFF, referentes a los dictámenes y declaratorias, formuladas por contadores públicos registrados, para enfocar la atención en la determinación y aplicación de dichas pérdidas, o bien la sugerencia de presentar mediante declaración informativa el procedimiento detallado de cómo se obtuvieron y aplicaron las Pérdidas Fiscales Actualizadas de Ejercicios Anteriores Aplicadas DIPEFA y la de la declaración informativa de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa Pagadas DIPTUP, lo que permitiría un mayor control respecto de su determinación, así como de su aplicación.

6.3.6. Servicios prestados por personas morales para personas físicas

Con objeto de reducir la evasión fiscal por parte de algunas personas morales que prestan servicios a personas físicas y que pudieran declarar bases de impuestos menores, se propone permitir a dichas personas físicas, la deducción respecto de los servicios que presten, ya que no existe una razón para que las personas físicas soliciten un comprobante, respecto de los

servicios que les fueron prestados, esta medida fomentaría que las personas físicas estén interesadas en solicitar un comprobante fiscal, respecto de dichas operaciones por el monto de las mismas, asimismo, esta medida pudiera dirigirse a cierto tipo de servicios o de sectores en particular, en los que exista mayor incidencia de defraudación.

La implementación de este mecanismo de deducción, permitiría que las personas físicas se encuentren autorizadas para considerar como deducible, contra la base de determinación del impuesto anual que les resulte a su cargo, un cierto porcentaje de la deducción por las contraprestaciones que hubieren pagado durante el ejercicio a personas morales que pertenezcan a determinados sectores que tradicionalmente permanecen en la economía informal.

6.3.7. Impuesto Sustituto de Impuesto Sobre la Renta

Con objeto de hacer más eficiente la recaudación en México entre contribuyentes personas morales se considera necesaria la implementación de un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, mediante la incorporación de un impuesto sobre la renta sobre ingresos, como un impuesto mínimo a cargo de los contribuyentes.

El impuesto al activo que se estableció en el ejercicio de 1989 como un impuesto mínimo, complementario del impuesto sobre la renta, el cual debían pagar las personas morales respecto de sus activos y deudas, en los ejercicios en los que el impuesto al activo causado es mayor al impuesto sobre la renta, o en su caso, cuando este último gravamen no se cause por haber incurrido en pérdidas o haberse utilizado pérdidas pendientes de amortizar de ejercicios anteriores contra la utilidad del ejercicio, resulto cuestionable por la forma en que se determina la base de dicho impuesto.

El impuesto empresarial a tasa única IETU, establecido en el año del 2008, implementado originalmente como un impuesto complementario se basó en el flujo de efectivo, sin embargo también tenía inconsistencias, dado que en épocas de crisis económicas en donde los contribuyentes registran pérdidas operativas y fiscales, tanto el impuesto al activo como el impuesto empresarial a tasa única IETU, complicaban aún más la situación económica, puesto que en lugar de utilizar todos sus recursos para el sostenimiento de la empresa, dichas cantidades se tenían que destinar al pago de este tipo de impuestos, sin duda provocaban un incremento en la carga financiera de los negocios, pudiendo en ocasiones llegar a representar un gasto que en definitiva no lograba recuperarse.

Por estas consideraciones es necesario hacer operante el que exista un impuesto mínimo dentro del sistema tributario, que establezca un impuesto sobre la renta mínimo sobre ingresos ordinarios a cargo de las personas morales, cuando no exista base para el pago del ISR de personas morales, este impuesto se calcularía determinando una base fiscal sobre operaciones ordinarias y recurrentes, y sobre dicha base se aplicaría una tasa de impuesto mínima, la propuesta es del 10%, la base fiscal estaría determinada considerando únicamente los ingresos atribuibles a la actividad ordinaria del contribuyente, afectados con las deducciones que estén identificadas con dichos ingresos.

Para tales efectos, las deducciones aplicables en el régimen general, tendrían que ser susceptibles de ajustes para eliminar las deducciones de aquellos conceptos o situaciones extraordinarias, o que difieran impuesto sobre la renta, una vez determinado el impuesto por operaciones ordinarias, éste sería acreditable contra el impuesto sobre la renta regular que determinen en el ejercicio los contribuyentes, en cualquier caso, los contribuyentes estarían pagando un impuesto sobre la renta, ya sea sobre su base tradicional, o bien, sobre la base de operaciones ordinarias, este impuesto mínimo tendría la característica de ser pagado sobre la base de la obtención de ingresos en el ejercicio, lo que estaría más apegado a la capacidad contributiva de las personas morales.

Asimismo, este impuesto mínimo pudiera prever una exención para empresas con ingresos menores, de tal forma que como ocurría a través de las disposiciones de la Ley de Ingresos de la Federación, los contribuyentes con una capacidad contributiva mínima, estarían exentos del pago de dicho impuesto, hasta que su crecimiento a nivel de ingresos les permita contribuir al gasto público, evidentemente, esta exención resultaría aplicable dependiendo de un cierto nivel de ingresos, pudiera establecerse también que el impuesto mínimo pagado por los contribuyentes, pudiera ser susceptible de acreditamiento contra el impuesto sobre la renta causado en ejercicios futuros.

Con esta propuesta se conseguiría un impuesto mínimo que puedan recaudar las autoridades fiscales, con el beneficio de que el mismo se determinaría sobre la propia base del impuesto sobre la renta, lo que incidiría en la aceptación por parte de los contribuyentes, bajo el argumento de que no existe una carga administrativa adicional para ellos, pues el control y administración de este impuesto sería sobre las mismas bases que el impuesto sobre la renta, debiendo efectuar únicamente ajustes a partidas y eventos extraordinarios, este tipo de gravamen se encuentra previsto actualmente en el sistema tributario de otros países.

Conclusiones:

En los últimos años el SAT ha elaborado varios estudios de evasión por medio de universidades, colegios y asociaciones civiles, para dar cumplimiento al artículo 29 de su propia Ley, la cual establece la obligación de darlos a conocer anualmente, con el objetivo de conocer las tendencias en las tasas y montos de evasión de distintos tipos de impuestos con el fin de tener un diagnóstico de los niveles de evasión, detectar grupos de evasores e Identificar los principales orígenes de la evasión, así como, emitir recomendaciones para reducirla.

Resultado de la publicación de estos estudios de evasión, se desprenden las diferentes metodologías que han aplicado sus investigadores, algunos con enfoques teóricos, empíricos, otros experimentales, los cuales, dependiendo del enfoque, presentan sus ventajas y desventajas, sin embargo, su propósito es cuantificar el fenómeno de la evasión fiscal, su frecuencia de ocurrencia y su magnitud, para poder explicarlo y analizarlo, pero el aspecto más importante es que realmente se tomen las medidas correctivas, que tiendan a disminuir el fenómeno, que aun, cuando no resulta sencillo, básicamente con la obtención de la información, ya sea económica, contable, legal, o demográfica, en las cuales se tiene que recurrir a bases de datos tanto nacionales, como internacionales, se lleva a cabo como aportación a lo ya estudiado.

Debido a factores relacionados con la obtención de la información, los estudios de evasión se han llevado cabo, de manera segmentada, abordados desde el punto de vista del investigador, los cuales se deben complementar para hacer una análisis integral de la evasión fiscal, que dimensione el fenómeno de una manera total, lo mismo sucede en los hallazgos encontrados en diversos estudios a nivel internacional, por lo que, futuros estudios llevados a cabo de manera independiente, o por organismos e instituciones, contribuirían a su enriquecimiento, ya que , estas fuentes alternativas de información pueden representar una importante área de oportunidad para el estudio de las conductas tendientes a la evasión fiscal y el cumplimiento de obligaciones, que permita minimizar este fenómeno, que tiene un alto costo tanto en lo económico como en lo social, que no permite o frena el desarrollo del país.

Referencias Bibliográficas:

AGUAYO Téllez, Ernesto, "Evasión en el pago del ISR sobre nóminas a través de terceros", México, Universidad Autónoma de Nuevo León, 2011.

ALLINGHAM, Michael G., y Sandmo, Agnar, "Income tax evasion: a theoretical analysis", Journal of Public Economics, University of Pennsylvania, U.S.A., 1972, pp. 323-338.

AMIEVA Huerta, Juan, "Finanzas Publicas en México", Porrúa, 2ª Ed., México, 2010.

B. Ortega, Joaquín, "Apuntes de Derecho Fiscal", ITESM, México, 1946.

BARAJAS, Sara, Campos, Raymundo, Sobarzo, Horacio, y Zamudio, Andrés, "Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación", México, El Colegio de México, 2011.

BARRA, Patricio, y M., Jorratt, "Estimación de la Evasión en Chile", Chile, Servicios de Impuestos Internos, 1999.

BARTELSMAN, Erick. Y Beetsma, Roel, "Why Pay More? Corporate Avoidance through transfer pricing in OECD countries", USA, Journal of Public Economics, 2003.

BENAVIDEZ Perales, Guillermo, Investigador Coordinador, "Estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales", México, Universidad panamericana, 2013.

BERGMAN, Marcelo, Carreón Rodríguez, Víctor, y Hernández Trillo, Fausto, "Evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales", México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2005.

BETTINGER Barrios, Herbert, "Convenios impositivos para evitar la doble tributación", Tomo I, 13ª ed. , ISEF, México, 2005.

BIRD, Richard, "Tax Policy and Economic Development", Johns Hopkins University Press, USA, Baltimore Maryland, 1992.

CANTALA, David, "Evasión fiscal de ISR de Persona Físicas con ingresos por arrendamiento", México, El Colegio de México, 2006.

CANTALA, David, Sempere, Jaime, y Sobarzo, Horacio, “Evasión fiscal en el Impuesto Sobre La Renta de Personas Físicas”, México, El Colegio de México, 2005.

CALDERON Aguilera, Alejandro, “Comentarios para evitar la doble imposición fiscal y prevenir la evasión fiscal”, México, Themis, 2015.

CARROL, John, “How Taxpayers Think about Their Taxes. En Why People Pay Taxes?”, Joel Slemrod, editor. The University of Michigan Press, USA, 1992.

CROCKER, Keith, y Slemrod, Joel, “Corporate Tax Evasion with Agency Costs”, NBER No. 10690, USA, Boston Mass, 2004.

DUBIN, Jeffrey A., Graetz, Michael J., y Wilde, Louis. L., “The effect of audit rates on the federal individual income tax”, 1977-1986, National Tax Journal, U.S.A., 1990, 43 (4), 395-409.

DIAZ González, Eliseo, y Mendoza Cota, Jorge Eduardo, “Evasión fiscal en el Impuestos sobre la Renta, Retención de Salarios”, México, El Colegio de la Frontera Norte, 2005.

ERARD, Brian, y Feinstein, Jonathan, “The role of moral sentiments and audit. Perceptions in Tax compílanse”, USA, Public Finances No. 49,1994.

FLORES Curiel, Daniel, y Valero Gil, Jorge Noel, “Tamaño del sector informal y su potencial de recaudación en México”, México, Universidad Autónoma de Nuevo León, 2003.

FLORES Zavala, Ernesto, “Elementos de las finanzas públicas Mexicanas”, Tomo I, Los Impuestos, México, Porrúa, 34ed., 2004.

FUENTES Castro, Hugo Javier, Zamudio Carrillo, Andrés, Barajas Cortés, Sara, Alón Aragón, Grisel, Mora Rivera, José Jorge, y Serrano Diez, María Eugenia, “Estudio de evasión global de impuestos”, México, ITESM, 2013.

FUENTES Castro, Hugo Javier, Zamudio Carrillo, Andrés, Barajas Cortés, Sara, Alón Aragón, Grisel, Brown Del Rivero, Alfonso, y Serrano Diez, María Eugenia , “Estudio de la evasión fiscal mediante el uso de efectivo”, México, ITESM, 2012.

FUENTES Castro, Hugo Javier, Zamudio Carrillo, Andrés, Barajas Cortés, Sara, y Brown Del Rivero, Alfonso, “Estudio de evasión fiscal en el régimen de pequeños contribuyentes”, México ,ITESM, 2011.

FUENTES Castro, Hugo Javier, Zamudio Carrillo, Andrés, Barajas Cortés, Sara, “Evasión global de impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio no Petrolero”, México, ITESM, 2010.

FUENTES Castro, Hugo Javier, Zamudio Carrillo, Andrés, Ortega Carreón, Carlos Alberto, Mendoza García, Jorge Alberto, y Soto Romero, Jorge Mario, “Evasión fiscal generada por el ambulante”, México, ITESM, 2006.

HERNANDEZ Santoyo, Juan Carlos, y Vázquez Sánchez, Christian Bernabé, “Precios de transferencia aplicación práctica total”, México, Thompson Reuters, 4ª ed., Do fiscal Editores, 2016.

HERNANDEZ Trillo, Fausto, y Zamudio Carrillo, Andrés, “Evasión fiscal en México: el caso del IVA”, México, Centro de investigación y Docencia Económicas, 2004.

KELLY Colm, y Stamm, Rick, “WorldWide Tax Summaries, Corporate Taxes”, México, PWC, [www.pwc.com/tax summaries](http://www.pwc.com/tax_summaries), 2015.

KPMG, “KPMG`s Corporate Tax Rates Survey”, Mexico, KPMG ,2005.

KOEN Van´t, Hek, Coordinador investigador, “BEPS: coherencia, sustancia y transparencia”, México, Thomson Reuters, 1a ed., DOFISCAL EDITORES, 2017.

LESTER M., Salomón, y S. Wojciech Skolowosky, “Global Civil Society: Dimensions of The nonprofit Sector”, vol. 1, USA, Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 2009.

MARGAIN Manatou, Emilio, “Introducción al estudio del derecho tributario mexicano”, México, universitaria potosina, 3ª ed., 1975.

MENDEZ Morales, José Silvestre, “Problemas Económicos de México y Sustentabilidad”, México, Mc Graw Hill, 8ª ed., 2016.

PAK, Simon, y Znadowicz, Jhon, "Executive Summary of US trade with the World: An Estimate of 2000 Lost US Federal Income Tax Revenues due to Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports", USA, Florida International University, 2001

PIEDRAS, Ernesto, "Estimación Económica de la Cultura en México", México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2004

PUENTE Esparza, Martha Luisa, "Las Empresas Multinacionales en México y la Evasión en el Impuesto Sobre la Renta", Universidad Autónoma de San Luis Posos, México, 2006.

SAMANIEGO Breach, Ricardo, "Medición de la Evasión Fiscal en México", México, ITESM, 2006.

SAMANIEGO Breach, Ricardo, "Eficiencia recaudatoria: definición, estimación e incidencia de la evasión", México, ITESM, 2009.

SANCHEZ Miranda, Arnulfo, "Estrategias financieras de los impuestos", México, Gasca Sicco, 3ª ed., 2004.

SLEMROD, Joel, "The Economics of Corporate Tax Selfishness", NBER working Paper series, No. 10858, USA, Boston Mass., 2004.

SMITH, Kent, "Reciprocity and fairness: positive incentives for tax compliance". En Slemrod Joel, Why People pay taxes: Tax Compliance and enforcement, USA, U. Michigan Press, 1992.

W. Spicer, Michael, y A. Becker, Lee, "Fiscal Inequity and Tax Evasion: an experimental approach" National Tax Journal, USA, 1980.

TEERA, Joweira, "Tax Performance: A comparative Study", University of Bath, No.7996, USA, 2004.

TORGLER, Benno, "Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis", 2007, Edward Elgar Publishing, Inc. Massachusetts, U.S.A., 2007.

TORRES López, Mario Alberto, "Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales", México, Porrúa, 2ª ed., 2001.

URBINA Nandayapa, Arturo, “Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano”, México, Gasca, Sistemas de Información Contable y Administrativa SICCO, 1997.

WALTER W., Heller, “Fiscal Policies for Underdeveloped Countries”, reading on taxation in developing countries, Bird & Oldman, 3. ed., USA, 1975.

Referencias en Internet:

1. Información Estadística del SAT, SAT Mas Abierto, Datos Anonimizados, Declaraciones Anuales de Personas Morales, Artículo Décimo Noveno Transitorio de la LIF, para 2017.
http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html

2. Información Estadística del SAT, Recaudación de Ingresos Tributarios del Gobierno Federal. http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html

3. OECD, Tax Statistics, Revenue Statistics, OECD Countries: Comparative Tables.
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en

4. OECD, Tax Statistics, Revenue Statistics in Latin America and The Caribbean, OECD Countries: Comparative Tables,
<http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en>

5. Presupuesto de Gastos Fiscales, Documentos Públicos del Gobierno Mexicano, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el 6 de octubre de 2009, Informes al Congreso Anuales, Varios años, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015.
[http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/FinanzasPublicas/Informes al Congreso de la Union#panel-05](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/FinanzasPublicas/InformesalCongresoUnion#panel-05)
[informas anuales/presupuesto de gastos fiscales](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/FinanzasPublicas/InformesalCongresoUnion#panel-05)

6. Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), OECD Publishing, Enero 2014.
<http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>

7. Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, informes finales, Octubre 2015.
<http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

8. Sistema de Cuentas Nacionales de México, INEGI, Estadística, Economía, Actividad Económica.
<http://www3.inegi.org.mx/sistemas/temas/default.aspx?s=est&c=23824>

9. Sistema de Cuentas Nacionales de México, INEGI, Banco de Información Económica.

<http://www.inegi.org.mx/sistemas/bie/?idserpadre=10200190#D10200190>

10. Ley de Ingresos de la Federación, Leyes Federales Vigentes, Varios años, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2015.htm

11. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Leyes Federales Vigentes, Varios años, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

12. Código Fiscal de la Federación, Leyes Federales Vigentes, Varios años, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

13. Biblioteca Jurídica Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2018. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv>

Acrónimos:

AP Actividades Primarias

AS Actividades Secundarias

AT Actividades Terciarias

BGPM Base Gravable de Personas Morales

BM Banco Mundial

CAB Cambio de Año Base

CACI-P Compilación y el Análisis del Insumo-Producto

CCF Consumo de Capital Fijo

CCFPM Consumo de Capital Fijo de Personas Morales

CI Consumo Intermedio

CIN Consumo Intermedio Nacional

CIIU Clasificación Internacional Industrial Uniforme

CFF Código Fiscal de la Federación

CMS Compras de Materiales y Suministros

CPEUM Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

CS Contribuciones Sociales a Pagar por Empleadores

CSE Contribuciones Sociales Efectivas

CSI Contribuciones Sociales Imputadas

DA Deducciones Autorizadas

DOF Diario Oficial de la Federación

EBO Excedente Bruto de Operación

EBOPM Excedente Bruto de Operación de Personas Morales
EMS Existencias de Materiales y Suministros
ENE Excedente Neto de Explotación
ENEPM Excedente Neto de Explotación de Personas Morales
EP Establecimiento Permanente
EUROSTAT Oficina Europea de Estadística
EVA Monto de la Evasion
FMI Fondo Monetario Internacional
GF Gastos Fiscales
I Importaciones
IA Ingresos acumulables
IDE Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IEPS Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IETU Impuesto Empresarial a Tasa Única
INEGI Instituto Nacional de Estadística y Geografía
ISAN Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
ISFLSH Instituciones Sin Fines de lucro que Sirven a los Hogares
ISP Impuesto Sobre la Producción
ISPNS Impuestos Sobre los Productos Netos de Subsidios
ISR Impuesto Sobre La Renta
ISRPF Impuesto Sobre La Renta de Personas Físicas
ISRPM Impuesto Sobre La Renta de Personas Morales
IVA Impuesto al Valor Agregado
LIF Ley de Ingresos de la Federación
LISR Ley del Impuesto Sobre La Renta
MIP Matriz Insumo Producto
OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMT Organización Mundial de Turismo
ONU Organización de la Naciones Unidas
P Producción
PDJR Principio de la Distribución Justa de la Riqueza
PF Persona Física
PM Persona Moral
PFPAA Perdidas Fiscales Pendientes de Amortizar Actualizadas

PFPAAPM Perdidas Fiscales Pendientes de Amortizar Actualizadas de personas Morales
POMS Perdidas Ordinarias de Materiales y Suministros
PPC Principio de Plena Competencia
PTU Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
RA Remuneraciones Asalariados
REFIPRE Regímenes Fiscales Preferentes
RF Resultado Fiscal del periodo
RO Recaudación Observada
RP Recaudación Presupuestal
RTP Recaudación Teórica Potencial
RT Resultado Tributario del Período
SAT Servicio de Administración Tributaria
SCJN Suprema Corte de Justicia de la Nación
SCNM Sistema de Cuentas Nacionales de México
SCIAN Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte
SEEA Sistema de Contabilidad Ambiental-Económica
SHCP Secretaria de Hacienda y Crédito Público
SNIEG Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica
SYS Sueldos y Salarios
SYSD Sueldos y Salarios en Dinero
SYSE Sueldos y Salarios en Especie
SF Sociedades Financieras
SEMS Salidas de Existencias de Materiales y Suministros
SNF Sociedades No Financieras
SSP Subsidios Sobre la Producción
TEVA Tasa de Evasion
TI Tasa del Impuesto Sobre la Renta
TFJFA Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TUPC Total de Usos A Precios de Comprador
UMA Unidad de Medida y Actualización
UF Utilidad Fiscal
VAB Valor Agregado Bruto
VABPM Valor Agregado Bruto de Personas Morales
VBP Valor Bruto de la Producción

VBPM Valor Bruto de la Producción de Mercado

VBPPUFP Valor Bruto de la Producción Para Uso Final Propio

VBPNM Valor Bruto de Producción de No Mercado

VEMS Variación de Existencias de Materiales y Suministros