



La responsabilidad social
y el pago de impuestos
en México, un estudio
exploratorio

Miguel Ángel Oropeza Tagle
Sergio Lagunas Puls
Coordinadores



La responsabilidad social y el pago de impuestos en México, un estudio exploratorio

Miguel Ángel Oropeza Tagle
Sergio Lagunas Puls
Coordinadores



La responsabilidad social y el pago de impuestos en México, un estudio exploratorio

Miguel Ángel Oropeza Tagle
Sergio Lagunas Puls
Coordinadores

La responsabilidad social y el pago de impuestos en México, un estudio exploratorio

Primera edición 2023 (versión electrónica)

D.R. © Universidad Autónoma de Aguascalientes
Av. Universidad 940, Ciudad Universitaria
Aguascalientes, Ags., 20100
editorial.uaa.mx
libros.uaa.mx

Miguel Ángel Oropeza Tagle
Sergio Lagunas Puls
(Coordinadores)

Alan Jesús Moreno Oropeza; Alfonso Martín Rodríguez; Armando Robledo Márquez; Beatriz de la Trinidad Rocha Martínez; Brenda Isabel Pérez Méndez; Édgar Ponce Valdez; Genaro Aguilar Gutiérrez; Gloria Leticia Martell Campos; Guillermo Armando Pérez Ramos; Jesús Ángel Verdín Bermea; Jorge Humberto López Reynoso; Juan Bautista Boggio Vázquez; Juana Magaly Salazar Rubalcava; Laura Adriana Saucedo Loera; Luis Armando Rivera Montoya; María del Carmen Bautista Sánchez; María Fernanda Rubalcava Villalobos; Martín López Cruz; Miguel Ángel Oropeza Tagle; Natalia Magdalena Ramírez; Sergio Lagunas Puls; Tania Valeria Picasso Contero; Virginia Guzmán Díaz de León.

ISBN: 978-607-8909-64-3

Hecho en México / *Made in Mexico*



Índice

Introducción	11
<i>Genaro Aguilar Gutiérrez</i>	
La responsabilidad social y la reputación corporativa, análisis desde el sector bursátil mexicano	15
<i>Laura Adriana Saucedo Loera</i>	
<i>Miguel Ángel Oropeza Tagle</i>	
<i>Virginia Guzmán Díaz de León</i>	
Principios de sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores en 2022	37
<i>Brenda Isabel Pérez Méndez</i>	
<i>Gloria Leticia Martell Campos</i>	
<i>Virginia Guzmán Díaz de León</i>	

**Recursos financieros, sustentabilidad
y rendimiento empresarial de las empresas
gestionadas por mujeres** 57

Virginia Guzmán Díaz de León

Alfonso Martín Rodríguez

María del Carmen Bautista Sánchez

Alan Jesús Moreno Oropeza

María Fernanda Rubalcava Villalobos

**El *compliance* tributario y sus efectos
en la responsabilidad social** 85

Armando Robledo Márquez

La formalidad fiscal en las empresas *startup* 101

Alfonso Martín Rodríguez

Tania Valeria Picasso Contero

**Los estímulos fiscales y su tratamiento
en la Ley del Impuesto sobre la Renta
para el sector agropecuario** 123

Laura Adriana Saucedo Loera

Miguel Ángel Oropeza Tagle

Juana Magaly Salazar Rubalcava

Guillermo Armando Pérez Ramos

**Viabilidad de la aplicación del escrutinio
estricto en el examen constitucional
de los estímulos fiscales de la región
fronteriza norte de México** 153

Jesús Ángel Verdín Bermea

Sergio Lagunas Puls

Miguel Ángel Oropeza Tagle

Análisis comparativo respecto a la eficiencia tributaria que ha representado el Régimen Simplificado de Confianza frente al Régimen de Incorporación Fiscal 197

Luis Armando Rivera Montoya

María del Carmen Bautista Sánchez

Jorge Humberto López Reynoso

Efecto de la activación de obligaciones profesionales en la equidad y proporcionalidad de las personas asalariadas 213

Sergio Lagunas Puls

María del Carmen Bautista Sánchez

Juan Bautista Boggio Vázquez

Estudio comparativo del dictamen fiscal, el auditor y revisor fiscal: México-Colombia 231

Martín López Cruz

Natalia Magdalena Ramírez

Édgar Ponce Valdez

El fenómeno económico del *nearshoring* en México y sus principales retos 257

Gloria Leticia Martell Campos

Brenda Isabel Pérez Méndez

Alfonso Martín Rodríguez

Conclusiones 271

Beatriz de la Trinidad Rocha Martínez



Introducción

Genaro Aguilar Gutiérrez

La conformación histórica de la nación mexicana dejó marcas que están presentes hasta hoy y definen las condiciones básicas del federalismo mexicano. La fuerza del gobierno central en el origen del Estado nacional lo colocó como la instancia responsable de regular y definir las líneas generales que la administración pública debía de seguir. El Gobierno federal se situó en la posición nuclear del pacto de poder, garantizó el arreglo político con los gobiernos subnacionales y la integridad del espacio territorial. Pero en las etapas históricas posteriores del país, se mantuvo el mismo principio. La esfera federal continuó ejerciendo el papel prominente en materia de determinación de las fuentes de captación de ingresos tributarios y en la definición de los caminos que la federación mexicana, sus estados y sus municipios debían seguir, aún en momentos de alteraciones del ciclo político y a pesar de que los gobiernos locales fueron adquiriendo mayor poder.

La desigualdad regional y las diferencias de ingresos tributarios disponibles per cápita, constituyen hoy rasgos perennes del federalismo mexicano. La dinámica económica supuso la emergencia de poderes diferenciados en cada región del país y dio lugar a un arreglo político peculiar, marcado por la desigual fuerza de las entidades federativas. El sistema nacional de coordinación fiscal (SNCF) poco hace hoy para atenuar este cuadro de desigualdad y la constitución de un sistema de carácter distributivo de los ingresos federales a pesar de amenizar el problema, no lo resuelve y deja la cuestión abierta, a la espera de políticas capaces de enfrentar estas desigualdades tributarias estructurales, no solo entre estados, sino entre sectores sociales.

Existe abundante evidencia de la inequitativa carga tributaria en México; entre regiones, entre estados, entre sectores económicos e incluso recientemente se ha demostrado que la población de los deciles más ricos del país no realiza el mismo sacrificio tributario que la población que se encuentra en los deciles que constituyen la clase media. Así, una vía para resolver la inequitativa captación fiscal en México es avanzar en materia de responsabilidad fiscal ciudadana, no exclusivamente corporativa.

Este libro contribuye a la reflexión y construcción de un ambiente de responsabilidad social e incluso ciudadana en el pago de impuestos en México, encontrando una correlación al considerar que el pago correcto de las contribuciones, constituye un ámbito indispensable de responsabilidad social hacia la labor realizada por el Estado.

Los primeros capítulos son análisis de las diversas dimensiones de la responsabilidad social corporativa en México (como impacto en la reputación o en la sostenibilidad). Otra aportación establece la relación entre cumplimiento y responsabilidad social corporativa; un siguiente capítulo muestra un claro ejemplo de la responsabilidad social ciudadana: los jóvenes que están creando *startups* que sí cumplen con sus responsabilidades fiscales. En posteriores capítulos se muestran diversos estímulos fiscales (al sector agropecuario y los extrafiscales) ilustrando que algunos pueden contribuir a la responsabilidad mientras que otros violan el principio de equidad tributario. Se enriquece la obra con un capítulo que demuestra que las pequeñas empresas en México no quieren contribuir al gasto público (es decir, una gran parte de ellas son socialmente irresponsables en términos fiscales) y ello se ilustra con lo que ha ocurrido al pasar del Régimen de Incorporación Fiscal al Régimen Simplificado de Confianza. También se analiza que en la actualidad hay un esfuerzo insufi-

ciente del gobierno para incorporar al sector formal a los miles de comercios y prestadores de servicios. Se integra otra aportación en la cual se discute lo inequitativo que resulta cuando una persona se registra con alguna actividad adicional a sueldos y salarios y entonces adquiere la obligación de presentar declaraciones mensuales y anual aun cuando no haya realizado ninguna actividad relacionada con dicho régimen, perdiendo la facilidad que tendría si solo estuviera en el régimen de sueldos y salarios de no presentar declaración anual. La norma es inequitativa, toda vez que ellos no necesitarían hacer declaración y esto contribuye a la falta de responsabilidad social ciudadana frente al fisco. Finalmente se presenta un estudio comparativo del dictamen fiscal, el auditor y revisor fiscal en México y Colombia; y otro que aborda el fenómeno económico del *nearshoring* en México y sus principales retos.



La responsabilidad social y la reputación corporativa, análisis desde el sector bursátil mexicano

*Laura Adriana Saucedo Loera
Miguel Ángel Oropeza Tagle
Virginia Guzmán Díaz de León*

Resumen

El presente trabajo tiene como fin analizar la relación existente entre la reputación corporativa y las empresas consideradas como socialmente responsables a través del S&P/BMV IPC COMPMX RENTABLE ESG TILTED y el Índice Merco. Se considera que, si una empresa encauza sus esfuerzos a una orientación hacia la sustentabilidad, se anticipa que tendrá un mejor desarrollo social, una alta percepción favorable ante sus grupos de interés y por ende una mayor rentabilidad. Los retos económicos que enfrenta cualquier país se pueden ver reflejados en sus mercados financieros y más en específico en su mercado bursátil; es por lo que se aplicará la técnica econométrica conocida como datos de panel para verificar la relación entre las variables de estudio en las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores abarcando el periodo del 2018 al 2021. Se pretende contribuir a las

empresas en el desarrollo de estrategias administrativas enfocadas al aumento de la aceptación del consumidor considerando prácticas socialmente responsables. Esto les permitirá colaborar con los Objetivos de Desarrollo Sostenibles establecidos por la ONU en su Agenda 2030, Pacto Mundial al cual pertenece nuestro país.

Palabras clave: responsabilidad social corporativa, reputación corporativa, sector bursátil mexicano.

Abstract

The main purpose of the present study is to analyze the relationship between corporate reputation and companies considered as socially responsible through S&P/BMV IPC CompMx Rentable ESG Tilted and the Merco Index. It is considered that if a company channels their efforts towards sustainability it expects to have a better social development, a more favourable perception before their groups of interest and thereby be more profitable. The financial challenges that any country faces can be reflected on their financial markets, specifically in their stock market; reason why it will be analyzed through the econometric technique known as panel data to verify the relationship through the study variables in companies that list in the Mexican Stock Exchange Market covering a period from 2018 to 2021. It is intended to contribute to companies in the development of administrative strategies focused on increasing the consumer acceptance considering socially responsible practices. This will allow to collaborate with the Sustainable Development Objectives established by ONU in their 2030 Agenda, Global Agreement our country belongs to.

Key Words: Social Corporate Responsibility, Corporate Reputation, Mexican Stock Market Sector.

Introducción

Actualmente, hacer negocios conlleva ya no solo a pensar en el beneficio económico que obtienen los accionistas, sino ir más allá, buscar un bien social que trasmute a nivel global (Sierra-García *et al.*, 2014). Preocupados por este enfoque, en septiembre del año 2015, líderes de todo el mundo reunidos por

la Organización de las Naciones Unidas (ONU) se comprometieron, en todos los niveles (gobierno, sector privado y sociedad civil), a arrojar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) que tienen como propósitos para lograr en el 2030: erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos (Barrero y Baquero, 2020).

Desde la perspectiva corporativa, para poder contribuir con las metas mencionadas es necesario que se establezcan estrategias enfocadas a preservar los recursos naturales, consolidar empleos dignos e involucrar prácticas de gobernanza. Cuando una empresa es dirigida con un enfoque sustentable tendrá un buen desempeño social y por consecuencia será más rentable y tendrá una mayor aceptación de sus grupos de interés (Carro-Suárez *et al.*, 2017).

La ISO 26000 señala que la responsabilidad social es el compromiso que adquiere una organización por el impacto que puedan tener sus acciones y decisiones en el medioambiente y la sociedad, a través de una conducta ética que concuerde con un desarrollo sostenible, prestando atención en todos los grupos de interés sobre los que tenga impacto (Hutagalung *et al.*, 2020). Así mismo, el concepto de responsabilidad social corporativa tiene un nexo directo con la reputación corporativa, ya que uno de sus pilares es la dimensión de las partes interesadas y las perspectivas positivas que forman estas para confiar en la empresa (García-Madariaga y Rodríguez-Rivera, 2017).

Planteamiento del problema

Al presente, la misión de toda firma es consolidarse a largo plazo; para cumplir con este cometido se deben establecer estrategias operacionales y financieras que trabajen de manera simultánea con una estrategia de sostenibilidad. Entre los objetivos que se destacan al implementar una estrategia de sostenibilidad se encuentran: la percepción positiva por parte de los inversionistas, un aumento de las ventas y la reducción de la apreciación del riesgo al cotizar en algún mercado de valores. Aplicar una estrategia de sostenibilidad incluye la realización de prácticas de responsabilidad social (Martínez Ferrero, 2014).

El concepto de *responsabilidad social* fue por primera vez implementado en los años veinte para tratar de equilibrar la desigualdad de la riqueza que existía en ese entonces, por la aplicación de modelos económicos liberales por medio de donaciones voluntarias a los grupos vulnerables. Desde entonces se ha

ido transformando y en 1953 por primera vez se enfocó al entorno corporativo según Howard Bowen, quien miró a las empresas como un centro de poder ligado a la sociedad (Razeg, 2010). La responsabilidad social corporativa podría definirse como un fenómeno dinámico asociado con el contexto cambiante que deber ser reconocido por cualquier negocio, con valores éticos en el plano administrativo local, nacional y supranacional (Luque González *et al.*, 2021).

Según Dahlsrud (2008), la responsabilidad social corporativa se compone de cinco dimensiones: ambiental, social, económica, de las partes interesadas y voluntaria. La dimensión ambiental hace referencia a las acciones que realiza la empresa para preservar nuestro entorno natural, la dimensión social establece la relación existente entre el propio negocio y la sociedad, la dimensión económica incluye aspectos financieros en términos de la operación del negocio, la dimensión de las partes interesadas se refiere a los empleados, accionistas, clientes, proveedores, Estado y sociedad, etcétera, llamados *stakeholders* (Correa-García *et al.*, 2018) y la dimensión voluntaria hace referencia a los actos que realiza la empresa y que no están prescritos en ninguna ley.

Dentro de estas dimensiones, la que incluye a las partes interesadas o *stakeholders* resalta por la imagen que tienen los usuarios internos y externos de la compañía. Esta percepción, si resulta positiva, es definida como reputación corporativa, y hace que la empresa destaque entre sus competidores, pudiéndose convertir en una ventaja competitiva (Martínez Ferrero, 2014). Una reputación favorable puede contribuir a que la empresa se permita fijar precios superiores a los de la competencia (lo que directamente refleja mayores ventas en términos monetarios), empleados con mayor capacitación, fácil acceso al mercado de valores y otras fuentes diferentes de apalancamiento y, por lo tanto, a una mayor captación de inversionistas (Iglesias Antelo *et al.*, 2003).

Con esta investigación, se pretende aportar conocimiento científico nuevo que explique la relación y el impacto de la implementación de prácticas de responsabilidad social y la reputación corporativa en las empresas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores. A pesar de que los temas poseen una relación directa, existe muy poca variedad de información que aborde los tópicos en nuestro país, sobre todo en el sector bursátil; por lo que, se realizará una revisión analítica de literatura teórica y empírica y se utilizarán diferentes instrumentos de generación de información para medir los constructos antes mencionados y a la cual se le implementarán técnicas estadísticas que nos permitirán calcular la relación y el impacto de estos.

Objetivo

El principal objetivo de este estudio es analizar y discutir las escalas de reputación corporativa que tienen las empresas que están listadas en la Bolsa Mexicana de Valores y medir si existe una correlación entre esta clasificación y las prácticas socialmente responsables que lleven a cabo.

Hipótesis

En esta investigación se contemplan dos variables. Una independiente que será la responsabilidad social corporativa y una dependiente que será la reputación corporativa. A partir de esta aseveración surge la siguiente hipótesis:

H1: La responsabilidad social corporativa tiene un impacto directo positivo en la reputación corporativa en las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores.

Pregunta de investigación

Para compensar la falta de información actualizada acerca de los constructos de la presente investigación en el sector bursátil mexicano y reunir las variables en un solo documento, como no se ha realizado; este estudio pretende dar respuesta a la siguiente pregunta:

¿Cuál es el impacto en la reputación corporativa al implementar prácticas de responsabilidad social corporativa en las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores?

Justificación

En el contexto mundial, en el año 2015 los Estados miembros de la ONU, aprobaron 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible como una convocatoria universal para poner fin a la pobreza, proteger los recursos naturales del planeta y mejorar la calidad de vida de las personas en todo el mundo. Se pretende que, durante 15 años, los involucrados en todos los niveles (gobierno, sector priva-

do e individuos) colaboren implementando prácticas que ayuden a alcanzar el propósito de la Agenda 2030 (ONU, 2021). Adicionalmente, la OCDE (2021), contempla que la responsabilidad social corporativa es la contribución de las empresas al desarrollo sostenible y que la implementación de estrategias empresariales no debe enfocarse en la creación de riqueza para los accionistas y pagos de salarios a los empleados solamente, sino que debe realizar actividades que impriman su preocupación por los aspectos sociales y medioambientales.

Actualmente, el gerente de una empresa tiene dos retos principales: responder a los requerimientos de maximización de las utilidades de los accionistas y realizar acciones que mantengan satisfecha las demandas sociales (Tovar García, 2011) a través de prácticas de responsabilidad social que permitan generar ventajas competitivas, además de una imagen favorable hacia las partes interesadas (Herrera *et al.*, 2011). Es así como encontramos una relación entre la reputación y el desempeño financiero de las empresas socialmente responsables.

Los principales beneficiados de los resultados de este estudio son: las empresas emisoras que llevan a cabo prácticas de responsabilidad social y las que no lo hacen, como incentivo o desestímulo en la gestión de actividades relacionadas con la sustentabilidad; y los inversionistas institucionales o calificados que están interesados en conocer en donde obtienen más rendimiento por sus recursos monetarios y que además se preocupan por realizar inversiones sustentables. Desde el punto de vista académico, esta investigación será útil para confirmar o refutar teorías relacionadas con los constructos y con ello afianzar el conocimiento científico.

Marco conceptual

Responsabilidad social corporativa

El concepto de responsabilidad social corporativa ha tenido una evolución notable a partir de los años veinte; sin embargo, hasta la fecha no se ha logrado llegar a un consenso en la definición (Accinelli Gamba y De la Fuente García, 2013). En la tabla 1, se muestran los conceptos de responsabilidad social corporativa, más relevantes, que han expuesto académicos, investigadores e instituciones, en orden cronológico.

Tabla 1. Definiciones de la Responsabilidad Social Corporativa (RSC).

<i>Autor/es</i>	<i>Año</i>	<i>Definición de RSC</i>
Bowen	1953	Compromiso de las empresas de seguir políticas, decisiones y líneas de acción en función de los valores y objetivos de la sociedad.
Davis	1960	Decisiones y acciones tomadas por los directivos que superan los intereses económicos de la empresa.
Frederick	1960	Supervisión de la puesta en marcha de un sistema económico que satisfaga las perspectivas del público, utilizando los recursos humanos para fines sociales y no para fines específicos de la entidad económica.
Friedman	1970	Compromiso de maximizar la riqueza de sus accionistas dentro de un marco normativo y ético de un país.
Johnson	1971	Esfuerzo de las empresas por proveer de utilidades a largo plazo a los <i>stakeholders</i> , a sus empleados, proveedores, distribuidores, la comunidad local y nacional donde se ubique.
Carroll	1979	Expectativas económicas, éticas, legales y discrecionales que la sociedad tiene de las empresas.
Jones	1980	Obligación que tiene la empresa con los grupos sociales y que supera lo dictado por contratos y leyes.
Carroll	1983	Rentabilidad y obediencia a la ley, contribuir a la sociedad con dinero, tiempo y talento; por ello la RSC se compone de cuatro partes: económica, legal, ética, y filantrópica.
Freeman	1984	Grupo o individuo que puede afectar o ser afectado por los logros de una organización.
Carroll	1991	Actuar como un buen ciudadano corporativo procurando el realizar beneficios, cumplir las leyes y siendo ético.
Frederick <i>et al.</i>	1992	Principio que establece la responsabilidad que tienen las empresas respecto a las acciones que realiza y sus efectos sobre la sociedad y el medioambiente.
Brown y Dacin	1997	Estatus de una compañía y el cómo son sus actividades percibidas por los <i>stakeholders</i> .
Khoury, Rostami y Turnbull	1999	Relación en general de la empresa con los Stakeholders. Incluye también inversiones en la comunidad, creación de empleos, cuidado del medioambiente y desempeño financiero.

<i>Autor/es</i>	<i>Año</i>	<i>Definición de RSC</i>
<i>World Business Council for Sustainable Development</i>	2000	Compromiso de las empresas de tener un comportamiento ético y contribuir al desarrollo económico y mejorando la calidad de vida de sus trabajadores y familias, la comunidad y la sociedad.
<i>Business for Social Responsibility</i>	2000	Operar un negocio de tal manera que cumpla o supere las expectativas éticas, legales, comerciales y públicas que la sociedad tiene del mismo. Es un principio rector por cada decisión que toma la empresa.
Comisión Europea	2001	Integración voluntaria de las preocupaciones sociales y del medioambiente, que realizan las empresas en sus operaciones y relaciones con sus usuarios.
Marsden	2001	Comportamiento central de las empresas y su responsabilidad en el impacto total de sus acciones en la sociedad, considerando aspectos ambientales, sociales y económicos.
McWilliams y Siegel	2001	Acciones que parecen promover un ejercicio social positivo, más allá de los intereses de la empresa y siguiendo la ley.
Moon	2002	Esfuerzo y responsabilidad de las empresas por reducir efectos dañinos y maximizar los impactos positivos a largo plazo, así como la imagen que tenga la sociedad.
<i>Global Corporate Social Responsibility Policies Project</i>	2003	Prácticas empresariales basadas en los valores éticos, respeto a los trabajadores, la comunidad y el medioambiente.
Andersen	2003	Interés de la empresa para incluir a los ciudadanos y la sociedad en que forma parte, actuando con respeto hace la naturaleza y las generaciones futuras.
Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas	2004	Compromiso voluntario a largo plazo que adquieren las empresas para contribuir con el desarrollo de la sociedad y la conservación del medioambiente y hacia los grupos sociales con los que tiene interacción; lo que le ayuda a obtener una ventaja competitiva.
García-Marzá	2004	Conjunto de políticas, decisiones y acciones que juntas dan lugar a la respuesta ante las demandas y requerimientos de los grupos de interés con quien mantiene una relación.
Jamali y Mirshak	2007	Opera en las principales empresas que son obligadas a conocer sus responsabilidades hacia los <i>stakeholders</i> .

<i>Autor/es</i>	<i>Año</i>	<i>Definición de RSC</i>
<i>Global Reporting Initiative (GRI)</i>	2009	Manera en que una organización contribuye o pretende contribuir a la mejora o desgaste de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales en todos los niveles.
Cuervo	2009	Incorporación voluntaria de criterios sociales y medioambientales que las empresas realizan en sus acciones económicas y en las relaciones con los grupos de interés.
Capriotti y Schulze	2010	Noción que reconoce asuntos económicos, sociales y medioambientales, salvaguardando los intereses de los <i>stakeholders</i> .
<i>The International Organization for Standardization</i>	2010	Comportamiento claro y ético, derivado de las actividades empresariales, que contribuye a un desarrollo sostenible y el bienestar de la sociedad, considerando las leyes internacionales de comportamiento y las expectativas de los <i>stakeholders</i> .
Comisión Europea	2011	Proceso integrador de las preocupaciones sociales, medioambientales y éticas, y la ajustada relación con las partes interesadas que ayudan a maximizar la creación de valor compartido entre los accionistas y la sociedad.
Aguilera y Puerto	2012	Transmisión de valor agregado a la sociedad. Este valor se espera que el mediano y largo plazo sea una ventaja competitiva, si así lo proyecta la empresa.
Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa	2014	Manera en que las empresas realizan negocios que se caracteriza por considerar los impactos que sus actividades generan sobre sus trabajadores, clientes, accionistas, comunidad, medioambiente y la sociedad. Involucra el cumplimiento de las leyes y cualquier acción voluntaria que mejore la calidad de vida de sus empleados, la comunidad y sociedad.
Chung, Yu, Choi y Shin	2015	Relación positiva que persigue la satisfacción de los <i>stakeholders</i> y los inversionistas potenciales.
Presuttari	2016	Prácticas, estrategias y sistemas de gestión empresarial que siguen un equilibrio entre las dimensiones económica, social y ambiental.
Latapí, Jóhannsdóttir y Davídsdóttir	2019	Expectativas sociales de cada década que seguirán siendo relevantes en un cercano futuro.
Luque, Herrero-García	2019	Fenómeno dinámico asociado con el contexto cambiante que deber ser reconocido por cualquier negocio, con valores éticos en el plano administrativo local, nacional y supranacional.

Fuente: Elaboración propia a partir de Dahlsrud (2008), Barrio Fraile (2016), y Luque González *et al.* (2021).

Después de analizar cada una de las definiciones propuestas, se puede afirmar que la responsabilidad social corporativa son todas aquellas actividades voluntarias, éticas y de largo plazo que realiza alguna entidad para manifestar su compromiso con todos los grupos de interés con los que tiene alcance, además del reconocimiento de los efectos de sus operaciones en la economía, el medioambiente y la sociedad. Sin duda estas acciones contribuyen en la creación de valor de la organización y definen un diferenciador en el ámbito competitivo.

Reputación corporativa

El concepto de reputación corporativa ha sido desarrollado por diversos investigadores desde distintas perspectivas, sin poder llegar a un acuerdo general aceptado (Veh *et al.*, 2019), ya que en su esencia es multidisciplinario y tiene como principal característica su intangibilidad (Martínez León, 2009). A continuación, la tabla 2 nos detalla algunas definiciones más citadas de la reputación corporativa en orden cronológico.

Tabla 2. Definiciones de la Reputación Corporativa (RC).

<i>Autor/es</i>	<i>Año</i>	<i>Definición de RC</i>
Rao	1994	Activo de reconstrucción social, creado y sustentado a través de un proceso de legitimación.
Fombrun	1996	Percepción distintiva de una empresa por sus acciones pasadas y futuras.
Brown y Logsdon	1997	Concepto de naturaleza perceptual de un grupo de interés que se compara con algún nivel de estandarización.
Ferguson <i>et al.</i>	2000	Rasgos y sentimientos auténticos de la empresa que provoca hacia los grupos de interés.
Groenland	2002	Concepto emocional de difícil racionalización e inefable.
De Quevedo <i>et al.</i>	2005	Percepción general del comportamiento y transparencia informativa que tienen los <i>Stakeholders</i> de la empresa a través del cumplimiento de sus expectativas.
Barnett <i>et al.</i>	2006	Juicios colectivos de una empresa con base en las evaluaciones de sus impactos financieros, ambientales y sociales en la sociedad y a través del tiempo.

Autor/es	Año	Definición de RC
Ruiz, Gutiérrez y Esteban.	2012	Representación perceptual de las acciones pasadas y futuras de una empresa mediante distintos criterios y un determinado grupo de interés en comparación con alguna medida estándar.

Elaboración propia a partir de Martínez León (2009), De Quevedo Puente *et al.* (2005), Miralles Marcelo *et al.* (2014) y Lizaraburu Bolaños y Del Brío (2016).

Según las características particulares de la definición de reputación corporativa, se concluye que es un activo intangible que tiene la empresa y que está compuesto por las percepciones que tienen los grupos de interés relacionados con ella debido a sus acciones pasadas y presentes, independientemente de que guarden relación con el producto o servicio ofrecido; se acumula con el tiempo, es difícil de copiar y tiene una relación directa con el desempeño de la empresa.

Marco teórico

En el ámbito de la responsabilidad social existen diferentes enfoques teóricos que abordan el tema a partir de diferentes perspectivas y su racionalidad predominante. En este sentido, Alvarado Herrera *et al.* (2011) consideran una división de las teorías de donde se desprenden: la teoría de racionalidad jurídica, de racionalidad económica, de racionalidad económica-estratégica, de racionalidad psicológica, de racionalidad sociológica y de racionalidad ética. Dentro de la clasificación llamada «Teorías de racionalidad económica-estratégica, que estudian el comportamiento del individuo dentro de la organización y la eficacia», abarcando cuestiones relacionadas con las tácticas que celebra la empresa para lograr una gestión aceptable; se encuentran catalogadas las siguientes teorías: repuesta social corporativa, teoría institucional, teoría de los *stakeholders* y ciudadanía corporativa, las cuales se describen en la tabla 3:

Tabla 3. Enfoques y autores de las teorías de racionalidad económica-estratégica.

Tipo de teoría de racionalidad económica-estratégica	Enfoque	Autor(es)
Respuesta social corporativa	Implicación social corporativa por la necesidad de cumplir con un desempeño que solicitan los actores públicos. Desde la perspectiva de la administración, los defensores de esta teoría indican que es más apropiado utilizar el término <i>respuesta</i> corporativa en lugar de <i>responsabilidad</i> corporativa, ya que sus objetivos son más fáciles de medir aplicando este cambio.	Ackerman (1973) Murphy (1978) Jones (1980) Wartick y Cochran (1985) Luo y Bhattacharya (2006)
Teoría institucional	Ambientalismo corporativo como táctica de mercadotecnia. Se requiere que en la empresa se integren a las operaciones las políticas de responsabilidad social.	Jones (1980) Epstein (1987) Ackerman (1973) Menon y Menon (1997) Neubaum y Zahra (2006)
Teoría de los <i>stakeholders</i>	No solo se deben satisfacer las necesidades de los accionistas, sino que también la empresa debe preocuparse por los impactos de sus acciones en los demás grupos de interés. El implementar actividades de responsabilidad social es benéfica para la empresa, ya que evita que los <i>stakeholders</i> le quiten su apoyo.	Freeman y Reed (1983) Donaldson y Preston (1995) Argandoña (1998) Maignan y Ferrell (2004)
Ciudadanía corporativa	El término ciudadanía recalca la responsabilidad compartida entre los miembros de una comunidad.	Maignan y Hult (1999) Matten <i>et al.</i> (2003)

Elaboración propia a partir de Alvarado Herrera *et al.* (2011).

De las cuatro teorías que se clasifican como teorías de racionalidad económico-estratégica, según Alvarado Herrera *et al.* (2011), este estudio tomará como sustento teórico la Teoría de los *stakeholders*, debido a que explica de manera explícita la relación entre las variables a analizar: responsabilidad social corporativa y reputación corporativa. Esta teoría fue concebida por prime-

ra vez en 1984 por Freeman, pero en la década de los noventa tuvo importantes aportaciones realizadas por Hill y Jones en 1992, Donaldson, Preston y Clarkson en 1995, Mitchell et. al en 1997, Jones, Wicks, Frooman, Luoma y Goodstein en 1999; lo que ha posicionado como una de las teorías más nombradas en el tema de responsabilidad social por su aplicación en distintos sectores (González Campo, 2010).

Fernández y Bajo (2012), señalan algunas de las ideas fundamentales de la Teoría de los *stakeholders*:

1. Un *stakeholder* es cualquier persona o grupo de personas que pueden ser afectadas o afectar las operaciones y objetivos de la empresa, sin importar la proporción.
2. Para que la empresa tenga la posibilidad de sobrevivir a largo plazo, la dirección estratégica de la empresa debe seguir los objetivos de los accionistas y de los demás grupos de interés.
3. La razón de ser, desde el punto de vista ético de la empresa, es satisfacer las necesidades económico-financieras de los accionistas y los distintos grupos de interés.
4. Existe una relación íntima entre la gestión empresarial y el contexto moral.
5. La empresa es un conjunto de *stakeholders* que interactúan entre sí.

El principal objetivo de la Teoría de los Stakeholders es que la empresa y sus grupos de interés, internos y externos (Tran, 2018) mantenga una relación a largo plazo. Esto se logra a partir de la correcta información que se divulga en materia de responsabilidad social. Además, existen beneficios en el desempeño de las empresas que adoptan estas prácticas, lo que se convierte en un importante motivador. Estos beneficios pueden referirse a mejoras ambientales y disminución en la desigualdad social; conocido como macrodesempeño; o contar con una reputación positiva (microdesempeño) (Gambetta *et al.*, 2017). Cuando se aplica la responsabilidad social corporativa con fundamento en la Teoría de los *stakeholders*, los grupos de interés tienen satisfechas sus demandas, lo que aumenta la reputación de la empresa y también impacta de manera positiva en su desempeño financiero (Madorran y García, 2016) (Orozco *et al.*, 2018).

Sin duda la reputación corporativa y la responsabilidad social corporativa son conceptos afines (Lizarzaburu Bolaños y Del Brío, 2016). Las actividades de

RSC deben ser consideradas como una estrategia de inversión, porque ayudan a las empresas a mejorar o mantener una reputación positiva. La reputación corporativa es el efecto de distintas estrategias administrativas; sin embargo, una vía muy eficaz para alcanzarla son las actividades de responsabilidad social (Martínez Ferrero, 2014) (García-Madariaga y Rodríguez-Rivera, 2017) como: contribuir a causas humanas, desarrollar productos con materiales que no contaminen, ofrecer empleo en igualdad de circunstancias o crear una fundación (Martínez y Olmedo, 2010).

En otras palabras, el posicionamiento que logre una empresa no solo depende de cómo administre sus recursos y capacidades, sino también de las acciones que lleva a cabo para lograr su progreso. La responsabilidad social corporativa es una de las tácticas más usadas para que sus grupos de interés identifiquen a la empresa y ayuda a entablar un canal de comunicación permanente por donde se pueden expresar sus valores (Berjillos *et al.*, 2012), además de incrementar la reputación corporativa lo que beneficia directamente a la entidad (Gallardo-Vázquez *et al.*, 2013).

Metodología

El objetivo de esta investigación es conocer si las empresas que se consideran socialmente responsables y que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores muestran una mayor reputación corporativa con respecto a las que no lo son y analizar si existe relación entre las variables. Para comprobar la hipótesis planteada se aplicará técnica econométrica conocida como datos de panel, debido a que la información a analizar incluye una muestra medida a través del tiempo, por la combinación de series temporales y datos transversales. El periodo de tiempo que se va a considerar en esta investigación, por ser un estudio longitudinal, es del 2018 al 2021. Las variables involucradas se medirán según lo descrito en la tabla 4.

El S&P/BMV IPC CompMx Rentable ESG Tilted tiene como propósito calcular el desempeño de componentes del S&P/BMV IPC CompMx Rentable que practican requisitos de sustentabilidad medidos a través de la puntuación ESG (*Environmental, Social, and Corporate Governance*) de S&P DJI y de las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV, 2022). Mientras que el Monitor Español de Reputación Corporativa o Índice Merco es un indicador

Tabla 4. Medición de las variables.

<i>Variable</i>	<i>Forma de Medición</i>	<i>Especificaciones</i>
Responsabilidad Social Corporativa	S&P/BMV IPC CompMx Rentable ESG Tilted	Variable <i>dummy</i> en donde se le asignará el valor de 1 si la empresa pertenece al índice y 0 en caso contrario.
Reputación Corporativa	Índice Merco	Variable <i>dummy</i> en donde se le asignará el valor de 1 si la empresa pertenece al índice y 0 en caso contrario.

Fuente: Elaboración propia.

de referencia en Iberoamérica que evalúa la reputación de las empresas desde el año 2000, basándose en una metodología *multistakeholder*; es auditado por KPMG y sus resultados son públicos (Merco, 2021).

El modelo econométrico utilizado quedará representado por una regresión simple, como se muestra en la Figura 1; en donde la variable independiente será la responsabilidad social corporativa y la variable dependiente la reputación social corporativa.

Figura 1. Modelo econométrico.

$$\text{Reputación corporativa} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Responsabilidad social corporativa} + u$$

Fuente: Elaboración propia.

Resultados y análisis

En la tabla 5 se muestran los resultados de la reputación corporativa, mediante la ecuación del modelo econométrico presentado y considerando el método de mínimos cuadrados ordinarios (MCO) con efectos combinados, aleatorios y fijos y el modelo *logit*. Este último es apropiado porque esta variable dependiente es dicotómica, por lo que se usa infiriendo una distribución logística o

Tabla 5. Resultados estadísticos de la relación entre la Reputación Corporativa y la Responsabilidad Social Corporativa (RSC).

Variable dependiente: Reputación Corporativa												
	MCO Combinados*			Efectos aleatorios*			Efectos fijos***			Logit*		
	Coef	t-Stat	Prob	Coef	t-Stat	Prob	Coef	t-Stat	Prob	Coef	z-Stat	Prob.
RSC	0.197	4.782	0.000	0.080	2.679	0.008	0.059	1.880	0.061	1.030	2.916	0.004
Obs.	423											
R ²		0.417			0.163			0.914			0.258	

*p<0.01; **p<0.05; ***p<0.10

Fuente: Elaboración propia con base en datos de *EViews 12*.

modelo de probabilidad no lineal para que se garantice que el resultado para la estimación esté entre el 0 y 1.

La responsabilidad social corporativa (RSC) es significativa al 1% en el método de mínimos cuadrados ordinarios con efectos combinados y aleatorios; significativa al 10% en el mismo método, pero con efectos fijos y al 1% con el método *logit*. Lo que nos permite inferir que si la empresa es socialmente responsable la probabilidad de que la misma genere una reputación corporativa favorable es de .197 puntos con el método de MCO con efectos combinados; del .080 puntos con efectos aleatorios, del .059 con efectos fijos. En cuanto al modelo *logit*, al ser el coeficiente de la RSC positivo (1.030) se considera que la RSC si tiene un efecto positivo en la reputación corporativa de las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV).

Para esta ecuación, el coeficiente de determinación (R²) es de 0.417 para el modelo de MCO con efectos combinados, 0.163 con efectos aleatorios y 0.914. Lo que significa que en el primer caso el 41.70% de los datos son explicados por este modelo, el 16.30% de los datos son explicados con el modelo MCO con efectos aleatorios y el 91.40% de los casos son explicados con el modelo de efectos fijos.

Con los resultados de este estudio se puede afirmar que la responsabilidad social corporativa tiene un impacto directo positivo en la reputación corporativa en las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores considerando el periodo del 2018 al 2022, y se confirma la hipótesis planteada.

Conclusiones

La presente investigación busca analizar y medir el impacto de las empresas mexicanas bursátiles socialmente responsables en su reputación corporativa. Los dos constructos tienen su importancia en las acciones mundiales que se están implementando para poseer un planeta digno y derechos humanos para todos; y fueron seleccionados por la relación que tienen de manera explícita. Los métodos utilizados y los resultados que se pretende que arroje este estudio pueden actualizarse y replicarse en empresas que coticen en bolsas de valores de cualquier parte del mundo, sobre todo si se trata de países emergentes, como es el caso de México.

Se tiene evidencia empírica de las empresas que involucran la responsabilidad social en sus actividades y que tienen como consecuencia una reputación positiva ante los diferentes grupos de interés, lo que se convierte en una ventaja competitiva (Shahzad *et al.*, 2021). Se pretende que los resultados esperados de esta investigación ayuden a las empresas a mejorar sus estrategias administrativas enfocadas al aumento de la aceptación del consumidor considerando prácticas socialmente responsables para que con ello eleven también su rentabilidad.

Bibliografía

- Accinelli Gamba, E., y De la Fuente García, J. L. (2013). Responsabilidad social corporativa, actividades empresariales y desarrollo sustentable. Modelo matemático de las decisiones en la empresa. *Contaduría y Administración*, 58(3), 227-248. <[https://doi.org/10.1016/s0186-1042\(13\)71228-2](https://doi.org/10.1016/s0186-1042(13)71228-2)>.
- Alvarado Herrera, A., Bigné Alcañiz, E., y Currás Pérez, R. (2011). Perspectivas teóricas usadas para el estudio de la Responsabilidad Social empresarial: una clasificación con base en su racionalidad. *Estudios Gerenciales*, 27(118), 115-137.
- Barrero, D., y Baquero, F. (2020). Objetivos de Desarrollo Sostenible: un contrato social posmoderno para la justicia, el desarrollo y la seguridad. *Revista Científica General José María Córdova*, 18(29), 113-137. <<http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=7775a681-4bb1-404f-9cfe-25dfc3a9a5e2%40sessionmgr4007>>.

- Barrio Fraile, E. (2016). *La gestión de la responsabilidad social corporativa. El caso Unilever España*. [Tesis de doctorado, Universitat Autònoma de Barcelona].
- Berjillos, A. de los R., Lozano, M. R., Valencia, P. T., y Ruz, M. C. (2012). Una aproximación a la relación entre información sobre la responsabilidad social orientada al cliente y la reputación corporativa de las entidades financieras españolas. *Cuadernos de Economía y Dirección de La Empresa*, 15(3), 130-140. <<https://doi.org/10.1016/j.cede.2012.01.004>>.
- Carro-Suárez, J., Sarmiento-Paredes, S., y Rosano-Ortega, G. (2017). Organizational culture and its influence in business sustainability. The importance of culture in corporate sustainability. *Estudios Gerenciales*, 33(145), 352-365. <<https://doi.org/10.1016/j.estger.2017.11.006>>.
- Correa-García, J. A., García-Benau, M. A., y García-Meca, E. (2018). CSR communication strategies of Colombian business groups: An analysis of corporate reports. *Sustainability (Switzerland)*, 10(5), 1-19. <<https://doi.org/10.3390/su10051602>>.
- Dahlsrud, A. (2008). How corporate social responsibility is defined: An analysis of 37 definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15(1), 1-13. <<https://doi.org/10.1002/csr.132>>.
- De Quevedo Puente, E., de La Fuente Sabaté, J. M., y Delgado García, J. B. (2005). Reputación corporativa y creación de valor. Marco teórico de una relación circular. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 11, 88-97.
- Fernández, J. L., y Bajo, A. (2012). La teoría del stakeholder o de los grupos de interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad. *Adresearch Esic International Journal of Communication Research*, 6(6), 130-143. <<https://doi.org/10.7263/adr.rsc.006.07>>.
- Gallardo-Vázquez, D., Sánchez-Hernández, M. I., y Corchuelo-Martínez-Azúa, M. B. (2013). Validation of a measurement scale for the relationship between the orientation to corporate social responsibility and other business strategic variables. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 16(1), 11-23. <[https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(13\)70002-5](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(13)70002-5)>.
- Gambetta, N., García-Benau, M. A., y Zorio-Grima, A. (2017). Corporate social responsibility and bank risk profile: evidence from Europe. *Service Business*, 11(3), 517-542. <<https://doi.org/10.1007/s11628-016-0318-1>>.

- García-Madariaga, J., y Rodríguez-Rivera, F. (2017). Corporate social responsibility, customer satisfaction, corporate reputation, and firms' market value: Evidence from the automobile industry. *Spanish Journal of Marketing-ESIC*, 21, 39-53. <<https://doi.org/10.1016/j.sjme.2017.05.003>>.
- González Campo, C. H. (2010). *E-Stakeholders*: una aplicación de la teoría de los stakeholder a los negocios electrónicos. *Estudios Gerenciales*, 26(114), 39-57.
- Grupo de la BMV (s.f.) *S&P/BMV IPC CompMx Rentable ESG Tilted*. S&P Dow Jones Indices. Consultado el 11 de mayo del 2022. <<https://www.spglobal.com/spdji/es/indices/strategy/sp-bmv-ipc-compmx-trailing-income-equities-esg-tilted-index/#data>>.
- Herrera, A. A., Bignécañiz, E., y Pérez, R. C. (2011). Theoretical perspectives for studying corporate social responsibility: A rationality-based classification. *Estudios Gerenciales*, 27(118), 115-137. <[https://doi.org/10.1016/S0123-5923\(11\)70149-8](https://doi.org/10.1016/S0123-5923(11)70149-8)>.
- Hutagalung, L. A., Setyadiugut, G. S., Pramono, R., Bernarto, I., y Purwanto, A. (2020). Does Iso 26000 Corporate Social Responsibility reinforce Business Performance? Answer Form Indonesian Manufacturing. *Journal of Critical Review*, 7(19), 109-118.
- Iglesias Antelo, S., López López, V., Calvo-Silvosa, A., y Lévy, J. (2003). Análisis del concepto reputación y de su relación con el rendimiento empresarial. *Ciencia Ergo-Sum*, 10(3), 245-253.
- Lizarzaburu Bolaños, E. R., y Del Brío, J. (2016). Evolución del sistema financiero peruano y su reputación bajo el índice Merco. Período: 2010-2014. *Suma de Negocios*, 7(16), 94-112. <<https://doi.org/10.1016/j.sumneg.2016.06.001>>.
- Luque González, A., Coronado Martín, J. Á., y Álvarez Rodríguez, J. F. (2021). Analysis Of Corporate Social Responsibility Processes Through 113 Concepts. *Revista Prisma Social*, (35), 31-64.
- Madorran, C., y García, T. (2016). Corporate social responsibility and financial performance: The Spanish case. *RAE Revista de Administração de Empresas*, 56(1), 20-28. <<https://doi.org/10.1590/S0034-759020160103>>.
- Martínez, I., y Olmedo, I. (2010). Revisión teórica de la reputación en el entorno empresarial. *Cuadernos de Economía y Dirección de La Empresa*, 13(44), 58-77. <[https://doi.org/10.1016/S1138-5758\(10\)70019-0](https://doi.org/10.1016/S1138-5758(10)70019-0)>.

- Martínez Ferrero, J. (2014). Effect of sustainable practices on capital costs and corporate reputation. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 17(2), 153-162. <<https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2013.08.008>>.
- Martínez León, I. M., O. C. I. (2009). La medición de la reputación empresarial: problemática y propuesta. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de La Empresa*, 15(2), 127-142.
- Miralles Marcelo, J. L., Miralles Quiros, M. del M., y Daza Izquierdo, J. (2014). Reputación Corporativa y Creación de Valor para el accionista. *Universia Business Review*, 16-33.
- Monitor Empresarial de Reputación Corporativa (s.f.). *Qué es Merco*. Merco. Consultado el 1 de noviembre 2021 y 27 de marzo 2022. <<https://www.merco.info/es/que-es-merco>>.
- Organización de las Naciones Unidas (s.f.). *Objetivos de Desarrollo Sostenible*. Consultado el 12 de octubre 2021 y el 11 de mayo del 2022. <<https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/>>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.). *Responsabilidad Social Corporativa*. Consultado el 12 de octubre 2021. <<https://www.oecd.org/cfe/leed/corporatesocialresponsibilitypartnersforprogress.htm>>.
- Orozco, L. A., Vargas, J., y Galindo-Dorado, R. (2018). Trends on the relationship between board size and financial and reputational corporate performance: The Colombian case. *European Journal of Management and Business Economics*, 27(2), 183-197. <<https://doi.org/10.1108/ejmbe-02-2018-0029>>.
- Razeg, F. C. (2010). Corporate social responsibility: From the concept to the practice. *Estudios Gerenciales*, 26(117), 119-130. <[https://doi.org/10.1016/S0123-5923\(10\)70137-6](https://doi.org/10.1016/S0123-5923(10)70137-6)>.
- Shahzad, F., Baig, M. H., Rehman, I. U., Saeed, A., y Asim, G. A. (2021). Does intellectual capital efficiency explain corporate social responsibility engagement-firm performance relationship? Evidence from environmental, social and governance performance of us listed firms. *Borsa Istanbul Review*, 22(2), 295-305. <<https://doi.org/10.1016/j.bir.2021.05.003>>.
- Sierra-García, L., García-Benau, M. A., y Zorio, A. (2014). Credibilidad en latinoamérica del informe de responsabilidad social corporativa. *Revista de Administração de Empresas*, 54(1), 28-38. <<https://doi.org/10.1590/s0034-759020140104>>.

- Tovar García, E. (2011). Consequences of financial globalization in financial system efficiency | Consecuencias de la globalización financiera sobre la eficiencia del sistema financiero. *Problemas Del Desarrollo*, 42(167), 147-174.
- Tran, H. (2018). Differences in corporate social responsibility disclosure between Japan and the USA. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 25(1), 67-85. <<https://doi.org/10.1108/jabes-04-2018-0002>>.
- Veh, A., Göbel, M., y Vogel, R. (2019). Corporate reputation in management research: a review of the literature and assessment of the concept. *Business Research*, 12(2), 315-353. <<https://doi.org/10.1007/s40685-018-0080-4>>.



Principios de sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores en 2022

*Brenda Isabel Pérez Méndez
Gloria Leticia Martell Campos
Virginia Guzmán Díaz de León*

Resumen

La valoración de los mercados financieros respecto a temas ambientales, sociales y de gobierno corporativo ha evolucionado en las últimas décadas, propiciando que las instituciones financieras a nivel mundial enfrenten una demanda cada vez mayor por incorporar aspectos ambientales, sociales y de gobierno corporativo en su proceso de inversión y préstamo de recursos financieros. Por lo anterior se consideró como objetivo general analizar los principios de sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores en 2022. Metodología no experimental de tipo transversal descriptivo a través del análisis de los principios de Sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores en 2022. Entre los principales resultados, se comparó los principios de la metodología del Global Reporting Initiative (GRI) e International Organization for Standardization (ISO). Conclusiones se observó

que los 5 principios de sostenibilidad que utiliza la Bolsa Institucional de Valores toman como referencia metodologías mundialmente aceptadas, así como estándares y recomendaciones internacionales, lo que coincide con los Principios de Inversión Responsable de la Organización de las Naciones Unidas.

Palabras clave: sostenibilidad, resultados, Bolsa Institucional de Valores, 2022.

Abstract

The valuation of financial markets regarding environmental, social and corporate governance issues has evolved in recent decades, causing financial institutions worldwide to face an increasing demand for incorporating environmental, social and corporate governance aspects in their process investment and loan of financial resources. Due to the above, the general objective to analyze the principles of sustainability of the Bolsa Institucional de Valores in 2022. Non-experimental methodology of a descriptive transversal type through the analysis of the principles of Sustainability of the Bolsa Institucional de Valores in 2022. the main results, the principles of Global Reporting Initiative (GRI) and International Organization for Standardization (ISO) methodologies were compared. Conclusions it was observed that the principles of sustainability used by the Bolsa Institucional de Valores take globally accepted methodologies as a reference, as well as international standards and recommendations, which coincides with the Principles of Responsible Investment of the United Nations.

Keywords: Sustainability, results, Institutional Stock Market, 2022.

Introducción

La valoración de los mercados financieros respecto a temas ambientales, sociales y de gobierno corporativo ha evolucionado en las últimas décadas, ya que de acuerdo con Climate Bonds Initiative (2021) la inversión en Bonos Verdes superará el billón de dólares en el año 2022 y se establece como meta un mínimo de 5 billones de dólares de inversión anual para 2025, mientras que en inversión en sostenibilidad se estima que ha alcanzado los 4 billones de dólares, debido a

que los accionistas confían cada vez más en el retorno de empresas que invierten en la gestión ESG (siglas en inglés: Environmental, Social and Governance).

Por lo anterior, se ha observado que en los mercados de capital global se ha generado una nueva tendencia impulsada por una mayor integración de factores ESG en la cadena de valor, que incluyen la expansión de la responsabilidad fiduciaria más allá de la generación de beneficios para los inversionistas, el cumplimiento de compromisos con los inversionistas, la generación de discusiones estratégicas con una visión a largo plazo en los reportes que emiten analistas, la adopción de análisis de datos ESG como una herramienta de creación de valor compartido, la integración de un enfoque global en la idea de formación de capital sostenible, además de la inclusión de expectativas desde una perspectiva de gobernanza más sólida (Bolsa Institucional de Valores, 2022).

Adicionalmente, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (2019) destacó la importancia de incluir cuestiones ambientales, sociales y de gobierno corporativo en la información pública disponible para los inversionistas, de acuerdo con los objetivos siguientes: asegurar que el mercado es eficiente, justo y transparente, además de proteger a los inversionistas y reducir el riesgo sistémico, ya que tienen un impacto muy importante en la operación de la empresa a corto, mediano y largo plazo, influyendo en las decisiones de inversión de los inversionistas. Cabe señalar que existe una amplia gama de sistemas de reporte a los que se pueden adherir las empresas, por lo que cada vez más los inversionistas institucionales demandan métricas para el análisis de criterios ESG uniformes, además de estándares en la industria (Bragg, 2020), debido al incremento en el valor que tiene la transparencia para los inversionistas a través de la presentación de reportes del desempeño con criterios ESG, informando los principales resultados obtenidos con mayor detalle del requerido por sus reguladores.

En este sentido, y de acuerdo con Deloitte (2020), la inversión sostenible es aquella que además de los criterios financieros toma en cuenta los criterios ambientales, sociales y de buen gobierno, mediante un modelo de discriminación de empresas de acuerdo con su estrategia de sostenibilidad, la cual se encuentra en crecimiento en los últimos años, como se observa en los resultados obtenidos de la encuesta «la sostenibilidad se generaliza» llevada a cabo por BlackRock (2020) a una muestra de más de 425 inversionistas internacionales con una inversión aproximada de 25 billones de dólares, concluyendo que en los próximos 5 años se espera duplicar el monto de sus inversiones sostenibles.

Planteamiento del problema

Cabe señalar que el Banco de México y el Programa de Medio Ambiente de la Organización de las Naciones Unidas (2020) estiman que ante la presencia de cambios climáticos y sequías extremas el riesgo de pérdidas por créditos vencidos podría aumentar hasta 10 veces, con efectos económicos y sociales importantes debido a los fenómenos climáticos, la explotación excesiva de recursos naturales y la generación de contaminación, por lo que el sector financiero y los gobiernos están evolucionando y adaptando las regulaciones, por lo anterior, el 30 de septiembre de 2021 el Consejo Consultivo de Finanzas Verdes emitió un comunicado para solicitar a las emisoras la publicación de información ambiental, social y de gobierno corporativo de manera estandarizada, considerando las recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima por sus siglas en inglés TCFD y Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad por sus siglas en inglés SASB.

Adicionalmente en la Ley del Mercado de Valores, la Comisión Nacional de Banca y Valores en colaboración con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales y el Banco de México llevan a cabo la promoción de una visión integral de las finanzas verdes, que incluye la supervisión y mitigación del riesgo climático en el sector financiero, además de la promoción de los bonos etiquetados ESG, entre los que se encuentran los bonos temáticos como bonos verdes, bonos sociales y vinculados a la sostenibilidad en el sector privado, además de la implementación de un mercado de carbono en México y brindar impulso a las entidades financieras para que se comprometan con la revelación de información relacionada con el impacto ambiental (Cámara de Diputados, 2009).

En este sentido, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (2018) a partir de la emisión de su circular del 21 de noviembre de 2018 promueve la incorporación de principios de ambientales, sociales y de gobierno corporativo para el análisis de inversiones y riesgos de las Administradoras de Fondos para el Retiro (Afore), señalando que las Afore estarán obligadas a considerar la incorporación de principios ambientales, sociales y de gobierno corporativo dentro de su estrategia de inversión a más tardar el 1 de abril de 2022.

Justificación

Es importante destacar los Objetivos de Desarrollo Sostenible propuestos por la Organización de las Naciones Unidas (2015), ya que brindan una referencia objetiva sobre el estado de la sostenibilidad en México y el mundo, a través del Informe de Desarrollo Sostenible publicado anualmente por la Red de Soluciones para el Desarrollo Sostenible, el cual resume los principales indicadores para cada uno de los 17 objetivos de desarrollo sostenible, generando un modelo analítico con la finalidad de calificar el estado de la Agenda 2030 en cada país, de acuerdo con los siguientes aspectos: fin de la pobreza, hambre cero, salud y bienestar, educación de calidad, igualdad de género, agua limpia y saneamiento, energía asequible y no contaminante, trabajo decente y crecimiento económico, industria, innovación e infraestructura, reducción de las desigualdades, ciudades y comunidades sostenibles, producción y consumo responsables, acción por el clima, vida submarina, vida de ecosistemas terrestres, paz justicia e instituciones sólidas y alianzas para lograr los objetivos, como se muestra en la figura 1.

Figura 1. Objetivos de desarrollo sostenible.



Fuente: Organización de las Naciones Unidas (2015).

Además de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, la Organización de las Naciones Unidas (2021) emitió los Principios de Inversión Responsable debido a la tendencia a nivel mundial hacia la regulación de la inversión responsable, reportando haber analizado más de 500 regulaciones en distintos países, entre las que se encuentran: la Autoridad Europea de Valores y Mercados, la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos y la Regulación sobre Finanzas Sostenibles de la Unión Europea, debido a lo anterior, las instituciones financieras a nivel mundial enfrentan una demanda cada vez mayor por incorporar aspectos ambientales, sociales y de gobierno corporativo en su proceso de inversión y préstamo de recursos financieros, algunas de ellas son el grupo de trabajo sobre divulgaciones financieras relacionadas con el clima (TCFD), el proyecto de divulgación de propietarios de activos.

Objetivo general

Por lo anterior, se planteó como objetivo general analizar los principios de sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores en 2022, de acuerdo con la guía de la Bolsa Institucional de Valores para integrar estratégicamente aspectos ESG, también conocidos como aspectos ambientales, sociales y de gobierno corporativo por sus siglas en inglés Environmental, Social and Governance en empresas mexicanas.

Limitaciones

Entre las principales limitaciones de la presente investigación se encuentra la ampliación del periodo de tiempo del estudio para comparar los resultados obtenidos hasta el año 2022 con los resultados de los años siguientes, además de comparar los resultados obtenidos de la Bolsa Institucional de Valores con otras bolsas de valores a nivel nacional e internacional.

Marco teórico

Bolsa Institucional de Valores

La Bolsa Institucional de Valores (BIVA) inició operaciones el 25 de julio de 2018, para impulsar la creación de un nuevo facilitador que fomente el crecimiento y desarrollo del mercado de valores en México, para impulsar el desarrollo económico, la generación de empleos, dando lugar a una derrama económica importante, desarrollando un sector financiero sólido, que proporcione información fiable y accesible, reduciendo los costos de transacción, ya que a mayor competencia, se genera una canalización más eficiente y equitativa del financiamiento, debido a la interacción entre las empresas e inversionistas en el sector financiero, potenciando la rentabilidad en la inversión (*El Economista*, 2018).

De acuerdo con la Bolsa Institucional de Valores (2022) su objetivo como bolsa de valores debe ser asumir un papel cada vez más importante para facilitar prácticas, divulgación y diálogo entre inversionistas y empresas públicas con el objetivo de ofrecer nuevos productos de inversión que aporten a la creación de una economía mejor y más sostenible a largo plazo, mediante índices ESG (Environmental, Social and Governance), bonos vinculados a la sostenibilidad, bonos temáticos, así como productos cotizados en bolsa y apegados a los principios ESG.

Adicionalmente, en la sección de preguntas frecuentes se explica que la Bolsa Institucional de Valores (2023) es una bolsa de valores para empresas medianas y grandes, indicando que los instrumentos que pueden listarse en ella son instrumentos de capital como: acciones, TRAC, CKD, Sistema Internacional de Cotizaciones (Capital Global), Fibras, Fibras E, Fibras Hipotecaria y SPAC, además de instrumentos de deuda entre los que se encuentran: deuda a corto plazo, deuda a largo plazo, Sistema Internacional de Cotizaciones (Deuda Global), así como instrumentos derivados como *warrants*.

Cabe destacar que entre las oportunidades que ofrece la Bolsa Institucional de Valores (2022) en materia de ESG se destacan: promover mejores prácticas de ESG, propiciar el diálogo entre inversionistas y demás grupos que participan en el mercado, participar de forma activa en grupos de trabajo y foros ESG, apoyar los marcos ESG públicamente, crear diálogo entre emisoras y partes interesadas, impulsar la creación de índices y productos financieros co-

mo ETF (Exchange Traded Funds) con criterios sostenibles, perspectiva de género, además de bonos de deuda para inversión en tecnologías limpias, crédito pyme para renovación de tecnologías, innovación, entre otros, creación de una guía ESG para empresas con la finalidad de facilitar la integración voluntaria de criterios ESG dentro de su gestión, impulsar la transición ESG hacia más emisoras del mercado local a través del Programa BIVA 360° Sustentable, diseño de programas ejecutivos y cursos especializados en ESG con el objeto de elevar el estándar local en tres grupos: inversionistas, emisoras y participantes del mercado, además de la creación de alianzas con actores relevantes y especializados en ESG para acompañar a las empresas listadas y con potencial de listarse en la Bolsa Institucional de Valores.

Principios de sostenibilidad de BIVA

Los principios de sostenibilidad que utiliza la Bolsa Institucional de Valores (2022) toman como referencia diferentes instituciones internacionales, entre las que se encuentran: la Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad (SASB), el Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima (TCFD), el Global Reporting Initiative (GRI), así como el estándar ISO 26000 y el estándar AA10003, destacando que dichos principios no solo representan aspectos técnicos para la aplicación de una visión sostenible, sino un enfoque ético y de compromiso con el bien común.

- *Principio 1. Enfoque expansivo de responsabilidad.* La gestión responsable de la empresa se caracteriza por un genuino interés por participar en el impacto positivo de diferentes aspectos como los resultados financieros, ambientales, sociales y de desarrollo sostenible en su conjunto. Por lo que la empresa debe operar respetando el Estado de derecho a través de la observancia del marco normativo vigente, sin limitarse a las obligaciones que marca la ley, ya que sus decisiones y la planeación de su actuación deben estar basadas en el compromiso de eliminar, reducir y reparar los impactos negativos de su operación.
- *Principio 2. Propósito de trascendencia y generación de valor compartido.* Consiste en redefinir el propósito de la empresa más allá de su finalidad económica y operativa, adquiriendo un enfoque de maximizar la generación de valor compartido como eje medular de trascendencia

- de la empresa a través del tiempo, reconociendo que es posible contribuir al desarrollo sostenible como empresa para transitar a un estado en el que el impacto neto de sus acciones sea positivo para la sociedad.
- *Principio 3. Enfoque sistémico para la gestión integral de riesgos.* Dentro de la gestión integral de riesgos se consideran riesgos convencionales y no convencionales, por lo que las decisiones estratégicas deben tomar en cuenta el contexto y el entorno de la cadena de proveeduría, llevando a cabo un análisis de riesgos con un enfoque sistémico que implica comprender a la empresa como un organismo que puede generar daño o valor, pues nunca es estático, cuya aportación está en función de las decisiones que tome respecto a sus intereses y a sus áreas de influencia.
 - *Principio 4. Diálogo, transparencia y rendición de cuentas.* Implica la adopción de un enfoque sistémico de gestión, mediante el sostenimiento del diálogo participativo, transparente, continuo y constructivo con los grupos de interés, propiciando el mantenimiento del diálogo, se adopta el principio de transparencia y rendición de cuentas de forma transversal, con los grupos de interés para contar con información suficiente, veraz y oportuna con respecto a temas relevantes, lo que implica que la empresa tenga alineación y congruencia entre lo que hace, comunica y reporta.
 - *Principio 5. Resiliencia, adaptación al cambio y mejora continua.* Los escenarios a mediano y largo plazo en los negocios, la industria y su operación se caracterizan por cambios acelerados de distintas índoles y magnitudes, por lo que es importante el desarrollo de estructuras flexibles que permitan la adaptación al cambio y promuevan la resiliencia, ya que es fundamental para la continuidad operativa.

Adicionalmente, la Bolsa Institucional de Valores (2022) destaca que la visión de sostenibilidad es una visión dinámica y de largo plazo con base en la mejora continua para alcanzar la transformación de la empresa, en donde la gestión se fundamenta en criterios ESG (ambiental, social y de gobierno corporativo), ayudando a la empresa a gestionar riesgos prioritarios e identificar oportunidades, como punto de partida para que el impacto de la empresa sea neutro y desplegar desde ahí una proyección a diez años para lograr que el impacto neto de la empresa sea positivo, ya que de acuerdo con Volans (2013) se

tienen tres escenarios posibles en donde el resultado depende de lo que decida la humanidad en su conjunto, invitando a las empresas a cuestionarse su visión y propósito, así como su alineación con los objetivos de desarrollo sostenible, evaluando los siguientes escenarios:

1. *Degradación (business as usual)*. Caracterizado por la extracción de recursos naturales y la acumulación desigual de riqueza que provocaría el colapso de los sistemas sociales y ambientales de los que depende la humanidad.
2. *Cambiar la costumbre (change as usual)*. Implica un cambio incremental y gradual, que implica un menor ritmo de degradación al actual, con poco avance hacia el logro de la solución de los problemas de la humanidad.
3. *Cambio transformacional (breakthrough change)*. Es un cambio sistémico, de fondo, que se caracteriza por la viabilidad y rentabilidad en los negocios, con base en la generación de sistemas naturales y generación de valor para todas las personas.

Metodología

El método de investigación utilizado en la presente investigación es no experimental, transversal descriptivo que de acuerdo con Hernández, Fernández y Baptista (2010) tiene como finalidad analizar la incidencia del nivel de una o más variables de una población, procedimiento que consiste en ubicar en una o diversas variables un grupo de personas, seres vivos, objetos, situaciones, contexto, fenómenos, comunidades, entre otros, proporcionando su descripción y comprensión del tema.

Por lo anterior, se llevó a cabo el análisis de los principios de sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores (2022) tomando como fuente de información la guía de BIVA para integrar estratégicamente aspectos ESG en las empresas mexicanas, que consta de 108 páginas con 5 capítulos: contexto general, materialidad y planeación estratégica, despliegue y cultura organizacional, clasificación y emisiones de bonos ASG (ambientales, sociales y de gobernanza), reporte, además de los anexos, llevando a cabo un resumen y explicación de los principios de sostenibilidad que recomienda tomar en cuenta como una

buena práctica la Bolsa Institucional de Valores para alentar a más empresas en México y el mundo a impulsar la prosperidad socioambiental y económica a largo plazo, ayudándoles a mejorar la sostenibilidad de su negocio, así como su capacidad de reunir capital para su crecimiento y la generación de empleos. Cabe señalar que el análisis de los datos y la presentación de resultados que se muestran en las tablas 1 y 2 se llevó a cabo en Excel, en la herramienta de Office 365 (Microsoft Office, 2023).

Análisis y discusiones de resultados

Entre los principales resultados se destacan las tablas 1 y 2, en las cuales se resume el análisis de la información obtenida de los Anexos de la Guía de la Bolsa Institucional de Valores (2022) para integrar estratégicamente aspectos ESG en las empresas mexicanas, que se explican a continuación.

De la tabla 1 se destaca que ambas metodologías coinciden en sus principios en la necesidad de generar información para los grupos de interés o partes interesadas, para evaluar la situación de la empresa y a través de comparaciones de la información entre periodos, gestionar la toma de decisiones de aspectos positivos y negativos para evaluar riesgos, retroalimentando y mejorando sus resultados.

Tabla 1. Comparativo de la metodología GRI y la metodología de alto nivel ISO.

Concepto	Global Reporting Initiative (GRI)	International Organization for Standardization (ISO)
Objetivo	Los estándares GRI consideran un lenguaje común para las organizaciones y sus grupos de interés para comunicar sus impactos económicos, ambientales y sociales, para fomentar la comparabilidad, la calidad de la información, mayor transparencia y rendición de cuentas	El objetivo de las normas ISO es guiar y mejorar la eficiencia de los procesos en la empresa, mediante sistemas de gestión reconocidos a nivel mundial, facilitando la comunicación, negociación y comercio a nivel mundial.

Concepto	Global Reporting Initiative (GRI)	International Organization for Standardization (ISO)
Principios	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Contexto de sostenibilidad.</i> La empresa debe presentar su desempeño en el contexto más amplio de la sostenibilidad. 2. <i>Exhaustividad.</i> Incluir el logro de los temas materiales y ser suficiente para reflejar los impactos económicos, ambientales y sociales significativos. 3. <i>Precisión.</i> La información de los reportes de sostenibilidad debe ser suficientemente precisa y detallada para que los grupos de interés puedan evaluar su desempeño. 4. <i>Equilibrio.</i> La información debe reflejar los aspectos positivos y negativos del desempeño. 5. <i>Claridad.</i> Presentar la información de forma comprensible, transparente y accesible para los grupos de interés. 6. <i>Comparabilidad.</i> Debe seleccionar, recopilar y comunicar la información de forma coherente con normas y estándares. 7. <i>Verificabilidad.</i> La organización debe reunir, registrar, analizar y comunicar la información para que pueda ser objeto de revisión. 8. <i>Puntualidad.</i> Elaborar informes de sostenibilidad de acuerdo con una programación periódica 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Satisfacción de las partes interesadas. 2. Liderazgo y compromiso de las personas. 3. Riesgos y evidencias para la toma de decisiones. 4. Sistemas de gestión por procesos y mejora continua.

Concepto	Global Reporting Initiative (GRI)	International Organization for Standardization (ISO)
Metodología	<p>Materialidad. En la versión 2021 de los estándares GRI se establece que la empresa puede utilizar cualquier metodología, lo importante es asegurarse de cumplir lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fase 1. Contexto de la organización. Los temas materiales deben identificarse en términos de impactos económicos, ambientales y sociales, además de reflejar las expectativas de acuerdos y estándares internacionales, legislaciones o acuerdos voluntarios de importancia estratégica para la organización y sus grupos de interés. 2. Fase 2. Contexto de la organización. Identificar sus impactos actuales y potenciales en la economía, medioambiente, personas, derechos humanos, de sus actividades y relaciones comerciales, incluyendo impactos negativos y positivos a corto y largo plazo, previstos y no previstos, reversibles e irreversibles. 3. Fase 3. Evaluar la importancia de los impactos. Evaluación de los temas identificados como materiales por los grupos de interés y su importancia en los impactos económicos, ambientales y sociales según su severidad y probabilidad. 4. Fase 4. Priorizar los impactos más significativos para el informe. -Para determinar los temas a reportar, la organización deberá priorizar sus impactos de acuerdo con su importancia/relevancia. 	<p>Detección de necesidades</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Paso 1. Análisis de la situación actual de la empresa. 2. Paso 2. Comprensión de la organización y su contexto, mediante la determinación de cuestiones internas y externas pertinentes para el logro de su propósito y el logro de sus objetivos. 3. Paso 3. Comprensión de las necesidades de las partes. <ol style="list-style-type: none"> a) Determinación de las partes interesadas. b) Identificación de las necesidades y expectativas pertinentes. c) Análisis de las necesidades y expectativas que son requisito para la operación de la empresa. 4. Paso 4. Determinación del alcance del sistema de gestión, precisión de sus límites y aplicabilidad.

Fuente: Adaptación Bolsa Institucional de Valores (2022).

Adicionalmente, en la tabla 2 se resume el comparativo de estándares y sus recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima por sus siglas en inglés TCFD, la Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad por sus siglas en inglés SASB y Global Reporting Initiative (GRI), como se observa los 3 estándares coinciden en la importancia de establecer estándares para medir sus impactos, dirigiéndose a sus inversionistas y de grupos de interés, involucrándolos a través de la comunicación y rendición de cuentas a través de la divulgación de los resultados obtenidos, recomendando una periodicidad anual para la publicación de informes, centrándose en el análisis de información comparable, para la gestión de riesgos y oportunidades que ayuden a mejorar la toma de decisiones.

Tabla 2. Comparativo de estándares y recomendaciones TCFD, SASB y GRI.

Concepto	Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima (TCFD)	Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad (SASB)	Global Reporting Initiative (GRI)
Objetivo	Promover la calidad de los informes financieros con relación a los impactos potenciales del cambio climático con la finalidad de mejorar la capacidad de los inversionistas para evaluar riesgos y oportunidades sobre el clima.	Ayudar a empresas a nivel mundial a identificar, manejar y reportar temas de sostenibilidad de importancia para los inversionistas mediante estándares específicos para cada giro empresarial.	Crear un lenguaje común entre las organizaciones y sus grupos de interés para comunicar sus impactos económicos, ambientales y sociales. Los estándares GRI se han diseñado para la comparabilidad y calidad de la información y sus impactos, para posibilitar mayor transparencia y rendición de cuentas.
A quién está dirigido	Inversionistas y grupos de interés	Inversionistas y grupos de interés	Inversionistas y grupos de interés

<i>Concepto</i>	<i>Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima (TCFD)</i>	<i>Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad (SASB)</i>	<i>Global Reporting Initiative (GRI)</i>
Recomendaciones	<ol style="list-style-type: none"> 1. Las divulgaciones deben presentar información relevante. 2. Deben ser específicas y completas. 3. Deben ser claras, equilibradas y comprensibles. 4. Deben ser claras con el tiempo. 5. Deben ser comparables entre distintas empresas de un sector, industria o cartera. 6. Deben ser confiables, verificables y objetivas. 7. Deben proporcionarse de manera oportuna. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Desarrollar una comprensión general de diversos estándares disponibles para administrar y reportar información de sostenibilidad. 2. Identificar y priorizar las audiencias objetivo y desarrollar objetivos de comunicación. 3. Interactuar con el público objetivo para comprender mejor sus necesidades, expectativas y casos de uso. 4. Revisar la divulgación entre pares para comprender las prácticas. 5. Seleccionar un marco o combinación de marcos para cumplir mejor con sus objetivos de comunicación. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alineación, involucra a todas las direcciones de la organización para asegurar una divulgación adecuada y equilibrada de los impactos. 2. Involucrar a los grupos de interés, de acuerdo con las directrices de GRI, además de apoyarse en una parte externa a la empresa que asegure una mirada imparcial de los grupos de interés. 3. Redacción, diseño y socialización, la redacción debe ser clara, comprensible para los grupos de interés, atractiva y fácil de identificar. Finalmente, el informe se debe compartir por todos los medios posibles.
Periodo de reporte	Anual	Anual	Anual

Concepto	Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima (TCFD)	Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad (SASB)	Global Reporting Initiative (GRI)
Beneficios	<ol style="list-style-type: none"> 1. Puede ser adoptado por todas las organizaciones. 2. Tiene un enfoque fuerte en riesgos y oportunidades relacionadas con la transición a economías de bajas emisiones de carbono. 3. Fue diseñado para tomar decisiones basadas en información útil con perspectiva de impactos financieros derivados por el cambio climático. 4. Ayuda en la divulgación de la estrategia y las métricas de una organización para hacer frente a dichos riesgos 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Comprender las preguntas específicas de la industria con las empresas de la cartera sobre riesgos y oportunidades de sostenibilidad financieramente importantes. 2. Facilitar una evaluación más completa y sólida de los riesgos a largo plazo y la creación de valor de una empresa. 3. Centrar las negociaciones en los factores de sostenibilidad que afecten la situación financiera o el desempeño operativo de una empresa. 4. Utilizar los estándares para informar más y mejorar el compromiso de las empresas con situaciones materiales 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Construye confianza con los grupos de interés. 2. Responde a los deberes éticos y de transparencia. 3. Expone los recursos con los que se cuenta para responder a los grupos de interés. 4. Ayuda a la organización a conocerse a sí misma. 5. Permite la autoevaluación. 6. Ayuda en el proceso de diálogo con los grupos de interés

Fuente: Adaptación Bolsa Institucional de Valores (2022).

Conclusiones

De acuerdo con el objetivo general analizar los principios de sostenibilidad de la Bolsa Institucional de Valores (2022) en 2022 se concluye que, como se observa en las tablas 1 y 2, los principios de sostenibilidad que utiliza la Bolsa Institucional de Valores se han obtenido de la comparación de metodologías mundialmente aceptadas como Global Reporting Initiative (GRI) e International Organization for Standardization (ISO), además de tomar como referencia estándares y recomendaciones internacionales del Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima (TCFD), la Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad (SASB) y Global Reporting Initiative (GRI), surgiendo de la comparación e integración de ellas sus cinco principios de sostenibilidad:

- *Principio 1.* Enfoque expansivo de responsabilidad, participar del impacto positivo de resultados financieros, ambientales, sociales.
- *Principio 2.* Propósito de trascendencia y generación de valor compartido, consiste en redefinir el propósito de la empresa para maximizar la generación de valor compartido y el impacto neto de sus acciones sea positivo para la sociedad.
- *Principio 3.* Enfoque sistémico para la gestión integral de riesgos, que implica llevar a cabo un análisis de riesgos adoptando un enfoque sistémico de gestión.
- *Principio 4.* Diálogo, transparencia y rendición de cuentas, implica el diálogo, participación y rendición de cuentas a los grupos de interés de forma congruente.
- *Principio 5.* Resiliencia, adaptación al cambio y mejora continua, implica el desarrollo de estructuras flexibles para adaptarse al cambio y la resiliencia.

Cabe señalar que lo anterior coincide con los Principios de Inversión Responsable de la Organización de las Naciones Unidas (2021), en donde se destaca la importancia de las instituciones financieras a nivel mundial, ya que cada vez se demanda una mayor incorporación de aspectos ambientales, sociales y de gobierno corporativo en sus procesos de inversión y préstamo de recursos financieros.

Bibliografía

- Banco de México y el Programa de Medio Ambiente de la Organización de las Naciones Unidas (2020). *Riesgos y Oportunidades Climáticas y Ambientales del Sistema Financiero de México. Del Diagnóstico a la Acción*. <<https://www.banxico.org.mx/sistema-financiero/d/%7b828ddc4b-do78-157f-8486-141f3103fa87%7d.pdf>>.
- BlackRock (2020). *Sustainability Goes Mainstream. 2020 Global Sustainable Investing Survey*. <<https://img.lalr.co/cms/2021/05/28202727/blackrock-sustainability-survey.pdf>>.
- Bolsa Institucional de Valores (2022). *Guía de BIVA para integrar estratégicamente aspectos ESG en las empresas mexicanas*. BIVA. <<https://www.biva.mx/biva-sostenible/guia-de-sostenibilidad>>.
- Bolsa Institucional de Valores (2023). *Preguntas frecuentes*. BIVA. <https://www.biva.mx/nosotros/preguntas_frecuentes>.
- Bragg, S. (2020). *European Regulators Call for Regulation of ESG Data*. Integrity Research Associates. Integrity Research Associates. <<https://www.integrity-research.com/european-regulators-call-for-regulation-of-esg-data/>>.
- Cámara de Diputados (2009). *Ley del Mercado de Valores. Última Reforma DOF 06-05-2009*. Gobierno de México. <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_ley_merc_valor.pdf>.
- Climate Bonds Initiative (2021). *Principios de resiliencia climática. Marco para evaluar las inversiones en resiliencia climática*. <https://www.climatebonds.net/files/page/files/principios_de_resiliencia_climatica_spanish.pdf>.
- Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (2018). *Se fortalece regulación financiera en el SAR*. Gobierno de México. <<https://www.gob.mx/consar/prensa/se-fortalece-regulacion-financieraen-el-sar>>.
- Deloitte (2020). *Avanzando en la inversión ambiental, social, y de gobierno. Un enfoque holístico para las firmas de administración de inversión*. Deloitte. <<https://www2.deloitte.com/es/es/blog/sostenibilidad-deloitte/2021/que-son-criterios-esg-para-que-sirven.html>>.
- El Economista* (2018). *Hablemos de la Bolsa Institucional de Valores, BIVA*. *El Economista*. <<https://www.economista.com.mx/el-empresario/Hablemos-de-la-Bolsa-Institucional-de-Valores-BIVA-20180927-0168.html>>.

- Hernández Sampieri R., Fernández Collado C., y Baptista Lucio M. P. (2010). *Metodología de investigación*. Mc Graw Hill.
- Microsoft Office (2023). *Office 365*. <<https://www.office.com/>>.
- Organización de las Naciones Unidas (2015). *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. <https://unctad.org/system/files/official-document/ares70d1_es.pdf>.
- Organización de las Naciones Unidas (2021). *United Nations Principles for Responsible Investment*. Principles for Responsible Investment. <<https://www.unpri.org/policy/regulation-database>>.
- Organización Internacional de Comisiones de Valores (2019). *Sustainable Finance in Emerging Markets and the Role of Securities Regulators*. GEMC. <https://www.greenfinancelac.org/wp-content/uploads/2019/07/ftdt_note_-iosco-2019-final-report_rev_eng.pdf>.
- Volans (2013). *Breakthrough Business Leaders, Market Revolutions. Breakthrough Capitalism*. <<https://volans.com/wp-content/uploads/2016/02/breakthroughbusiness-leaders-market-revolutions.pdf>>.



Recursos financieros, sustentabilidad y rendimiento empresarial de las empresas gestionadas por mujeres

Virginia Guzmán Díaz de León

Alfonso Martín Rodríguez

María del Carmen Bautista Sánchez

Alan Jesús Moreno Oropeza

María Fernanda Rubalcava Villalobos

Resumen

Recientemente, se ha incrementado de manera importante el número de empresas que son dirigidas por mujeres y una característica de estas es que aplican modelos de negocios novedosos que hacen sus empresas negocios exitosos. Uno de los principales retos que tienen es asumir la realización de sus actividades con el menor impacto al medioambiente, lo que en ocasiones requiere de recursos de financiamiento adicionales y, aun así, mantener niveles de rentabilidad aceptables. Uno de los elementos, que es considerado de los más importantes para mejorar el medioambiente, dentro de la literatura, es la sustentabilidad a través de las empresas manufactureras; no obstante, ha quedado de manifiesto que no pueden, por sí solas las empresas, desarrollar adecuadamente las actividades de sustentabilidad, ya que requieren de la disponibilidad de recursos financieros para lograr

no solamente un mayor nivel en las actividades del desarrollo medioambiental, sino también una mejora significativa en el nivel de rendimiento en las mismas. Además, es poco lo que se sabe de la relación que existe entre los recursos financieros, la sustentabilidad y el rendimiento empresarial, pues son pocos los estudios que han sido publicados, que contienen un análisis y discusión sobre el tema y más aún, cuando se trata de empresas dirigidas por mujeres, por ello, este estudio tiene como objetivo principal explorar la relación existente entre estos tres principales elementos a través de la revisión de la literatura.

Palabras clave: recursos financieros, sustentabilidad, rendimiento empresarial.

Introducción

En 2020, el 40.90 % de la población económicamente activa está conformada por mujeres, la cual ha tenido un incremento en relación con el 34.6 % del 2015 (INEGI, 2022); en el mundo empresarial, las mujeres impulsan tres de cada 10 pequeñas y medianas empresas en México, es decir el 36.6 % de este tipo de proyectos los encabeza el género femenino (Business, 2022). Lo anterior es un indicativo de la contribución que hacen las empresas a la promoción de la equidad entre hombres y mujeres para satisfacer los derechos de igualdad, adicionalmente a las razones económicas. Se ha demostrado, en muchos estudios, que en aquellos equipos que están integrados en un porcentaje superior al 50 % por mujeres, logran mejor rendimiento gracias a su mayor creatividad e innovación en la toma de decisiones (Estar donde estás, 2022).

En la actual literatura de las ciencias empresariales, distintos investigadores, académicos y profesionales de la industria, coinciden en que las actividades de la sustentabilidad, además de que reducen significativamente los impactos negativos al medioambiente, también es considerada generalmente como un factor esencial en la transición entre la generación de una economía y sociedad más sustentables y apoya a mitigar la tradicional dicotomía existente entre el rendimiento financiero y la sustentabilidad (p. ej. Carrillo-Hermosilla *et al.*, 2010; OECD, 2012; Boons *et al.*, 2013; Klewitz y Hansen, 2013; Bocken *et al.*, 2014; Ghisetti y Rennings, 2014).

Además, las actividades de la sustentabilidad también mejoran significativamente el rendimiento empresarial de las empresas (Carrillo-Hermosilla *et*

al., 2010), entre ellas las gestionadas por mujeres empresarias. Asimismo, estudios previos han aportado evidencia teórica y empírica en el entendimiento de la transición que están realizando algunas de las empresas a la sustentabilidad a través de una transformación sistemática (Carrillo-Hermosilla *et al.*, 2010; Adams *et al.*, 2012; Boons y Lüdeke-Freund, 2013) por medio de la implementación de actividades más sustentables (Braungart *et al.*, 2007) y de la implementación de modelos de negocio e industriales más sofisticados (Könölä *et al.*, 2006; Adams *et al.*, 2012; Boons y Lüdeke-Freund, 2013). Además, el rendimiento empresarial generalmente ha sido analizado y discutido a través de las contribuciones absolutas y relativas a la sustentabilidad medioambiental (Braungart *et al.*, 2007; Carrillo-Hermosilla *et al.*, 2010), y de la creación de valor, competencia y su integración en nuevos modelos de negocio (Adams *et al.*, 2012; Boons y Lüdeke-Freund, 2013; Ghisetti y Rennings, 2014).

Adicionalmente, existen en la literatura diversos estudios que consideran que no es suficiente el aporte teórico y empírico de la caracterización esencial de las actividades de la sustentabilidad, por lo cual los estudios de los investigadores, académicos y profesionales de la industria se tendrían que orientar en ello (p. ej. Boons *et al.*, 2013; Boons y Lüdeke-Freund, 2013; Klewitz y Hansen, 2013; Garrido-Azevedo *et al.*, 2014; Iñigo y Albareda, 2016). En este sentido, queda claro que se tienen que orientar los estudios en aportar evidencia que permita entender con mayor claridad las diversas características que rodean a las distintas actividades de la sustentabilidad (Kesidou y Demirel, 2012; Boons y Lüdeke-Freund, 2013; Jakobsen y Clausen, 2016; Roscoe *et al.*, 2016), y no centrarse solamente en una de ellas, como es el caso de la tecnología, como si esta fuera la única solución de las actividades de la sustentabilidad a todos los problemas medioambientales, sociales y económicos (Motta *et al.*, 2018).

No obstante, lo anterior, existe evidencia teórica y empírica que demuestra que la tecnología y las empresas por sí solas no pueden solventar los problemas medioambientales que generan las organizaciones, por lo cual es necesario realizar actividades de colaboración con otras empresas y organismos financieros, para mitigar los cambios climáticos y mejorar el rendimiento empresarial (Motta *et al.*, 2018). En este contexto, la sustentabilidad está emergiendo en la actual literatura como una de las actividades sustanciales que puede mejorar significativamente el rendimiento empresarial de las organizaciones económicas (Hojnik y Ruzzier, 2015) a través de la creación y mejora de los productos y servicios (Carrillo-Hermosilla *et al.*, 2010). Por lo tanto, los resultados obteni-

dos de la relación existente entre los recursos financieros, la sustentabilidad y el rendimiento empresarial pueden ser considerados como inconcluso (Motta *et al.*, 2018), por lo cual este estudio contribuye a la literatura con la generación de nuevo conocimiento.

Revisión de la literatura

En la última década, se ha incrementado exponencialmente el número de estudios y el interés de investigadores, académicos y profesionales de la industria, en el análisis y discusión de las prácticas de la sustentabilidad, ya que es considerada por diversos investigadores y académicos como uno de los factores fundamentales en la investigación de soluciones que optimicen el uso de los recursos naturales en la producción industrial (Coenen y Díaz-López, 2010; Díaz-García *et al.*, 2015). Sin embargo, dada la complejidad que representa el término de la sustentabilidad para su gestión y que ninguna empresa puede implementar por sí sola las distintas actividades que conlleva (De Marchi, 2012; Kanda *et al.*, 2018), y de que su conceptualización tiene un carácter multifacético (Garcés-Ayerbe *et al.*, 2016; Kiefer *et al.*, 2017), es necesario que se orienten los estudios en aportar mayor evidencia teórica y empírica de su relación con otros elementos, como, por ejemplo, los recursos financieros (Scarpellini *et al.*, 2016) y el rendimiento empresarial (Motta *et al.*, 2018).

Asimismo, el análisis y discusión de los factores internos, tales como los recursos y capacidades, relacionados con las actividades de la sustentabilidad, se han centrado en términos de su conceptualización (Demirel y Kesidou, 2011; Del Río *et al.*, 2012, 2016a; He *et al.*, 2018) y los recursos y capacidades de que disponen las empresas, entre ellas las gestionadas por las mujeres empresarias, han demostrado que son esenciales para la obtención de mejores resultados financieros en las prácticas de la sustentabilidad (Díaz-García *et al.*, 2015). En el año la relación existente entre la sustentabilidad y las inversiones en las empresas gestionadas por mujeres empresarias, particularmente los recursos financieros, no habían sido analizados y discutidos extensamente, por lo que se recomienda que los investigadores, académicos y profesionales orienten sus estudios en esta dirección (Scarpellini *et al.*, 2016); no obstante en esta línea, varios estudios concluyen que en aquellas empresas cuyos consejos de administración, están conformados mayormente por mujeres, generalmente, tie-

nen un gobierno corporativo más robusto y en sus acciones consideran una gama más amplia de partes interesadas en ello (Rosener, 2003; Konrad y Kramer, 2006).

Por lo anterior, se considera la necesidad de más estudios que aporten evidencia empírica de los diversos recursos financieros que tienen efectos positivos significativos en la sustentabilidad (Johnson y Lybecker, 2012; Lee y Min, 2015; Cai y Li, 2018), ya que los recursos financieros son considerados en la literatura como uno de los pilares básicos de los nuevos modelos de negocio (Gallo *et al.*, 2018). Además, distintos estudios publicados en la literatura han orientado su análisis en los recursos y capacidades de las empresas de manera separada, no aportando claridad sobre los recursos financieros requeridos para mejorar las actividades de la sustentabilidad, o bien cómo esos recursos complementan las capacidades de las empresas necesarias para mejorar su rendimiento financiero (López y Montalvo, 2015; Ramanathan *et al.*, 2016).

Recursos financieros y sustentabilidad

En México para las mipyme obtener crédito no es tarea sencilla (Pavón, 2010), pues aun cuando este sector es el más productivo y generador de empleo en nuestro país (SE, 2009), se consideran para la banca comercial como entes de alto riesgo (Lecuona, 2009). El Centro de Investigación de la Mujer en la Alta Dirección elabora estadísticas sobre mujeres empresarias en México que demuestran que esta problemática la padecen en un tono más grave, (Carranza, Garza y Zapata, 2018), señala que tres de cada cinco empresas que se establecen pertenecen a mujeres, pues usualmente se les atribuye que carecen de garantías para garantizar el crédito, entre otras limitaciones, resaltando aquellas de tinte cultural y social que se tienen sobre las gestiones realizadas por las mujeres (SELA, 2010).

La relación existente entre los recursos financieros y la sustentabilidad ha sido analizada en estudios publicados con anterioridad en la literatura de la gestión empresarial (Scarpellini *et al.*, 2016), obteniendo resultados disímiles. Algunos estudios han encontrado una relación negativa entre ambos constructos (p. ej. Biondi *et al.*, 2002; Del Brío y Junqueras, 2003; Cicozzi *et al.*, 2003; Ghisetti *et al.*, 2017), mientras que otros estudios han encontrado una relación positiva (p. ej. Ghisetti y Rennings, 2014; Ketata *et al.*, 2014; Sierzchula *et al.*,

2014; Galia *et al.*, 2015; Lee y Min, 2015; Przychodzen y Przychodzen, 2015; Scarpellini *et al.*, 2016, 2018).

Lo que sí se tiene claro, es que los cargos directivos que son ocupados por mujeres generan resultados más positivos en calificaciones, informes y desempeño sustentable, logrando con ello una mayor sensibilización en las organizaciones para incrementar las prácticas y tener mayor cobertura hacia la comunidad y demás grupos de interés (Galbreath, 2011; Boulouta, 2013; Setó-Pamies, 2015). Si bien es cierto que las mujeres se enfocan mayormente en la filantropía, el hecho de dar, podría impactar positivamente en las relaciones con los grupos de interés, pues mejoran la imagen y la percepción que se tiene de la empresa y en consecuencia se obtiene un impacto positivo en el rendimiento futuro de la empresa (Williams y Barrett, 2000).

Asimismo, existen estudios publicados en la literatura que se han orientado en el análisis de los recursos financieros endógenos (Halila y Rundquist, 2011; Paraschiv *et al.*, 2012; Cruz-Cázares *et al.*, 2013; Lee y Min, 2015; Triguero *et al.*, 2015), mientras que otros estudios más, se han enfocado en el análisis del acceso al capital financiero, por un lado, a través de las instituciones de crédito, capital de riesgo, incremento del capital o fundaciones privadas y, por otro lado, por medio de las fundaciones públicas que apoyan financieramente a las empresas para reducir los impactos negativos medioambientales (Johnson y Lybecker, 2012), ya que comúnmente es aceptable en la literatura que el volumen de inversión financiera en actividades medioambientales genera diversas ventajas competitivas a aquellas empresas que han adoptado e implementado las actividades de sustentabilidad (Lee y Min, 2015; Ociepa-Kubicka y Pachura, 2017; Ghisetti *et al.*, 2017; Triguero *et al.*, 2017).

En este sentido, el nivel de inversión financiera ha sido considerado por diversos investigadores, académicos y profesionales de la industria como un recurso financiero relevante que mejora significativamente las actividades de la sustentabilidad (p. ej. Ding, 2014; Ketata *et al.*, 2014; Lee y Min, 2015; Triguero *et al.*, 2017); sin embargo, la investigación está abierta para el aporte de evidencia empírica sobre el impacto en algunas actividades específicas de la sustentabilidad, de tal manera que mejore tanto el medioambiente como el rendimiento empresarial de las empresas (Scarpellini *et al.*, 2016), o bien para que se incrementen sustancialmente los recursos medioambientales disponibles en las empresas gestionadas por mujeres empresarias.

Adicionalmente, García Pérez de Lema *et al.* (2013) encontraron una relación positiva entre el uso del financiamiento externo (bancos públicos) y las actividades de innovación, vista la innovación como una parte de la sustentabilidad, en comparación con el incremento del capital o del apoyo financiero de las fundaciones privadas, siendo los efectos de los inversionistas consistentes en el largo plazo (Harford *et al.*, 2017). En este mismo orden de ideas, Bartoloni (2013) analizó la estructura de capital de las empresas en Italia y encontraron que las empresas manufactureras, que tenían un alto nivel de ganancias, generalmente tendían a introducir un incremento importante de sus fondos financieros internos, pero cuando las empresas manufactureras estaban realizando esfuerzos por mejorar sus actividades de sustentabilidad, comúnmente recurrían al financiamiento externo, específicamente del uso de distintas líneas de crédito, lo cual permite establecer una relación positiva significativa entre el uso del financiamiento externo y la sustentabilidad (Guney *et al.*, 2017).

Sin embargo, Amore y Bennedsen (2016) encontraron que una elevada dependencia del capital externo en ciertos sectores de la actividad económica, fueron uno de los factores esenciales que disminuyeron las actividades de la sustentabilidad, la cual fue medida a través del número de patentes verdes registradas por las empresas propuestas por Durán-Romero y Urraca-Ruiz (2015), particularmente en aquellos sectores empresariales con un elevado nivel de inversión en R&D (Johnson y Lybecker, 2012). Para contrarrestar estos resultados, Scapellini *et al.* (2018) analizaron los distintos recursos financieros en las actividades de la sustentabilidad en las empresas, entre ellos el financiamiento, y encontraron una relación positiva significativa entre ambos constructos, por lo cual es posible establecer que la inversión en R&D puede generar efectos positivos significativos en las actividades de la sustentabilidad.

Además, en estudios publicados con anterioridad en la literatura de la sustentabilidad se han analizado otros factores financieros, tales como la deuda de las empresas o la estructura de la deuda, las cuales han sido consideradas como variables explicativas del comportamiento de las actividades de la sustentabilidad que realizan las empresas, entre ellas las gestionadas por mujeres empresarias, obteniendo resultados positivos significativos (Lee y Min, 2015; Przychodzen y Przychodzen, 2015; Scarpellini *et al.*, 2016). Asimismo, Przychodzen y Przychodzen (2015) analizaron la relación existente entre el rendimiento financiero y la sustentabilidad en las empresas manufactureras de Polonia y Hungría, considerando la deuda de las empresas como un indicador del riesgo

financiero, llegando a la conclusión de que las empresas que mostraron un bajo nivel de exposición al riesgo financiero (reducción de la deuda) lograron un mayor crecimiento en las actividades de la sustentabilidad.

Adicionalmente, la incertidumbre implica un mayor nivel de garantías que facilite la concesión de los préstamos requeridos por las empresas, por el elevado riesgo que implica la inversión en las actividades de la sustentabilidad (Kim *et al.*, 2016), además de que reduce el flujo de los fondos financieros por el riesgo en las inversiones realizadas (Polzin *et al.*, 2017). Estos efectos son comúnmente aplicables en los sistemas económicos dominados por la banca comercial y las instituciones financieras privadas, las cuales están expuestas a las regulaciones que realizan las entidades gubernamentales a favor y apoyo a las actividades de la sustentabilidad (Scapellini *et al.*, 2018). Así, en países como España e Italia el grado de intermediación de la banca comercial es demasiado elevado; sin embargo, la reducida capitalización a la que tienen acceso las empresas, sobre todo las pequeñas y medianas gestionadas por mujeres empresarias, les impide ingresar al mercado (Aloise y Macke, 2017), ya que la mayor parte de los recursos financieros provienen de la banca comercial, comparado con otros tipos de financiamiento externo (Bartoloni, 2013).

En este sentido, estudios publicados con anterioridad han hecho énfasis en la utilización de los subsidios públicos, como un elemento fundamental que facilita las actividades de la R&D y la sustentabilidad (Pereiras y Huergo, 2006). Con respecto a este tema, Triguero *et al.* (2017) encontraron efectos positivos significativos entre los subsidios públicos destinados a las actividades medioambientales y de sustentabilidad. Resultados similares obtuvieron Ghisetti y Rennings (2014), al encontrar que el financiamiento público incentiva a las empresas manufactureras, entre ellas las gestionadas por mujeres empresarias, a la adopción de las distintas actividades de la sustentabilidad, particularmente en aquellos proyectos de carácter social y del cuidado de la sustentabilidad medioambiental que no son tan rentables para la mayoría de las empresas.

En términos generales, la falta de los recursos financieros ha sido identificado en la actual literatura de la gestión empresarial como uno de los factores básicos que limitan significativamente el nivel de las actividades de la sustentabilidad en las empresas (Ociepa-Kubicka y Pachura, 2017), además de que tiene una fuerte influencia en el desarrollo de las estrategias medioambientales de las pequeñas y medianas empresas (Noci y Verganti, 1999), particularmente

en aquellos sectores que son demasiado sensibles para el desarrollo de productos o servicios, como es el caso de las empresas de la industria manufacturera (Ghisetti *et al.*, 2017). Por lo tanto, la disponibilidad de los recursos financieros está fuertemente asociada con las actividades de sustentabilidad, y si existe una posible restricción al acceso a los recursos financieros, tendrá efectos negativos en las actividades de la sustentabilidad (Lee *et al.*, 2015).

Finalmente, el alto nivel de incertidumbre, complejidad y especificidad de las actividades de la sustentabilidad, en comparación con las actividades no sustentables o normales (Zhang y Walton, 2017), implica que las empresas deberán de tener toda la información relacionada con los distintos tipos de inversión, ya que ello les facilitará el acceso a los recursos financieros necesarios para la sustentabilidad (Polzin, 2017). Por lo tanto, es posible establecer que la disponibilidad de los recursos financieros es considerada en la actual literatura como uno de los elementos estratégicos que mejoran significativamente las actividades de la sustentabilidad (Ociepa- Kubicka y Pachura, 2017; Zulfiqar y Thapa, 2018).

Sustentabilidad y rendimiento empresarial

Es de resaltar que en el informe Catalyst (2007) se deja de manifiesto que cuando en el equipo de dirección hay participación de mujeres o una mujer es la CEO, se tiene un impacto positivo en el desempeño corporativo, el retorno sobre el patrimonio se incrementó un 53 %, se aumenta en un 43 % el margen de beneficio y en un 66 % el retorno del capital invertido. Son varios los estudios que muestran que las mujeres que se colocan en posiciones de primer nivel desarrollan un mayor número de proyectos sustentables en comparación con los desarrollados por hombres, ya que tienden a favorecer nuevos proyectos por encima de las causas existentes, financiando becas y programas sociales (Bauer, Guenster y Otten, 2004).

En la literatura de las ciencias empresariales existe una variedad de estudios que han conceptualizado de manera distinta a la sustentabilidad (Adams *et al.*, 2016), los cuales generalmente se utilizan de manera similar y como sinónimos (p. ej. Karakaya *et al.*, 2014; Díaz-García *et al.*, 2015; Xavier *et al.*, 2017). Así, en un estudio exploratorio de la revisión de la literatura, Schiederig *et al.* (2012) identificó que los constructos de innovación verde, innovación ecoló-

gica, innovación medioambiental y eco-innovación se han utilizado indistintamente como sinónimos de la sustentabilidad (Boons *et al.*, 2013; Hojnik y Ruzzier, 2016). Por lo tanto, para efectos de este estudio empírico se empleará el constructo de sustentabilidad, ya que este constructo hace énfasis en el involucramiento de las actividades sociales en un sentido más amplio y en los cambios necesarios que requiere la estructura organizacional (Motta *et al.*, 2018).

Lo que abona valor económico, medioambiental y social a una empresa es la sustentabilidad, esta es considerada como imprescindible (Doherty *et al.*, 2014), Williams (2003) afirma que la vinculación que existe entre la participación de las mujeres en los consejos de administración y la orientación que se tiene hacia la sustentabilidad es positiva, pues se preocupan más en aspectos legales y éticos a diferencia de los hombres que se enfocan más en el desempeño económico de las organizaciones. Franke (1997) concluye que, para tener un mejor gobierno corporativo y un comportamiento más ético, se debe fomentar una mayor participación femenina en sus consejos de administración, en tanto que McGuinness, Vieito y Wang (2017) evidencian que el consejo de administración que es conformado por al menos tres mujeres, aumenta la confianza de la información revelada, creando mayor valor para la empresa y desempeño financiero. Asimismo, un estudio desarrollado por Catalyst (2007) en materia de sustentabilidad, afirma que un mínimo de tres mujeres en el consejo motiva a mejores resultados financieros. En la literatura, con frecuencia, se encuentra que la sustentabilidad es considerada como un factor importante para lograr un mayor nivel desarrollo sustentable, aun cuando es necesaria la realización de cambios en las empresas manufactureras, ya que la mayoría de los cambios están estrechamente relacionados con los aspectos centrales de la sustentabilidad, los cuales a su vez generan un período de transición para lograr más y mejores resultados en las organizaciones, entre ellos un mayor nivel de rendimiento empresarial (Motta *et al.*, 2018).

En este sentido, la mayor parte de los estudios publicados en la literatura que analizan las actividades de la sustentabilidad, se han publicado después de la segunda década del actual siglo (p. ej. Karakaya *et al.*, 2014; Díaz-García *et al.*, 2015; Bossle *et al.*, 2016; Xavier *et al.*, 2017), entre los que se incluyen una extensa revisión de la literatura en los años recientes que provee una síntesis de la sustentabilidad y los constructos con los que comúnmente se relaciona, entre ellos el rendimiento empresarial (Motta *et al.*, 2018). Además, algunos estudios se han orientado en los drivers de la sustentabilidad (p. ej. Bossle *et al.*,

2016; Hojnik y Ruzzier, 2016; Del Río *et al.*, 2016b), mientras que otros más se han enfocado en un contexto específico de los determinantes de la sustentabilidad en las pequeñas y medianas empresas (p. ej. Pacheco *et al.*, 2017), pero son relativamente pocos los estudios que han analizado la relación existente entre la sustentabilidad y el rendimiento empresarial (Motta *et al.*, 2018), sobre todo en las empresas gestionadas por mujeres empresarias.

Además, desde una perspectiva histórica varios estudios han reconocido que el trabajo realizado por Fussler y James (1996), fue el primero en utilizar el término de sustentabilidad en la actual literatura especializada de la innovación (p. ej. Karakaya *et al.*, 2014; Díaz-García *et al.*, 2015; Pacheco *et al.*, 2017). En su libro *Driving Eco-innovation*, Fussler y James (1996: 15) definen a la sustentabilidad como «el desarrollo de nuevos productos y procesos que proporciona un valor superior tanto a los clientes como a las empresas, y con la generación de una reducción significativa en el impacto medioambiental». De manera similar, otras definiciones existentes en la literatura difieren de la definición de los autores anteriormente señalados, sobre todo en términos de la reducción de los impactos medioambientales, como es el caso de Rennings (2000) quien observa esta diferencia en términos del contenido de los cambios en la dirección de la generación de un mayor rendimiento sustentable.

La Secretaría de Economía (SE, 2009) considera que es posible establecer que la sustentabilidad comúnmente es motivada por la dirección y contenido del progreso y de la obtención de un mejor rendimiento empresarial (Rennings, 2000). Además, Oltra (2008) argumentó que la particularidad de cualquier actividad medioambiental, no solo tiene un impacto positivo en el rendimiento empresarial, sino que también está estrechamente relacionada tanto con las regulaciones medioambientales como con las actividades sustentables. Por lo tanto, es posible establecer que la particularidad de la sustentabilidad tiene un doble problema externo, el cual, por un lado, reduce los incentivos para las empresas de invertir sus recursos financieros en las actividades de la sustentabilidad y, por otro lado, demanda el uso de políticas e instrumentos gubernamentales que regulen los efectos de la sustentabilidad en el rendimiento empresarial (Rennings, 2000; Oltra, 2008), particularmente en las empresas gestionadas por mujeres empresarias.

Otros estudios más, publicados en la literatura empresarial, se han orientado en la búsqueda de nuevas perspectivas que permitan reducir los impactos negativos que generan las empresas en el medioambiente (Motta *et al.*, 2018).

Bajo esta perspectiva, Andersen (2008) y Foxon y Andersen (2009) consideraron como sustentabilidad a cualquier tipo de innovación que permita mejorar la rentabilidad empresarial de las empresas en el mercado, la reducción de los impactos negativos en el medioambiente y la creación de valor y rendimiento sustentable para las organizaciones. Por su parte, Ekins (2010) consideró a la sustentabilidad como cualquier cambio que beneficia al medioambiente y que, además, mejore significativamente el nivel del rendimiento económico y empresarial de las empresas, entre ellas las gestionadas por mujeres empresarias.

En términos generales, la perspectiva adoptada por los diversos estudios publicados en la literatura, se centran en el análisis y discusión de los distintos drivers y determinantes de la adopción e implementación de la sustentabilidad, y dejan de lado los efectos en el rendimiento empresarial (p. ej., Bossle *et al.*, 2016; Del Río *et al.*, 2016; Hojnik y Ruzzier, 2016; Pacheco *et al.*, 2017), de ahí la importancia que tiene este estudio empírico. Además, en varios casos existe evidencia que establece que la principal motivación para la adopción e implementación de las actividades de la sustentabilidad por parte de las empresas, entre ellas las gestionadas por las mujeres empresarias, no es necesariamente la mejora significativa de los impactos medioambientales, sino más bien los beneficios que puedan lograr las organizaciones, entre ellos un impacto positivo en su nivel de rendimiento económico y sustentable (Oltra, 2008; EIO, 2016; Motta *et al.*, 2017).

Además, Carrillo-Hermosilla *et al.* (2010) consideraron que el cuidado del medioambiente y otro tipo de motivaciones son las que permiten a las empresas realizar los cambios requeridos para establecer una estrecha relación entre la sustentabilidad y el rendimiento de las empresas, entre ellos el sustentable. Por ello, el concepto de la sustentabilidad incluye tanto a aquellas actividades que minimizan el uso de los recursos naturales, como a aquellas que reducen significativamente los impactos negativos al medioambiente (EIO, 2016). Así, las actividades de la sustentabilidad generalmente se orientan en el ciclo de vida de los productos de las empresas manufactureras, lo cual le permite crear oportunidades de nuevos modelos de negocios a través del arrendamiento, re-manufactura o reutilización de materiales y materias primas, lo cual permite a las organizaciones incrementar su nivel de rendimiento empresarial (EIO, 2016; Motta *et al.*, 2017).

Metodología

Se realiza una investigación sistemática basada en una metodología de tipo documental, ya que se revisaron libros, revistas y artículos que analizan diversas perspectivas de autores para valorar la realidad investigada y extraer reflexiones de ello. Es descriptiva, ya que se definen las variables involucradas, y deductiva, porque con base en la información encontrada se explica la relación existente entre los recursos financieros de la empresa que son destinados a actividades de sustentabilidad y el efecto que tienen en el rendimiento empresarial.

Se parte de la premisa de que las empresas gestionadas por mujeres tiene mayor incidencia en la realización de actividades de sustentabilidad y un impacto positivo en su rendimiento financiero, no obstante que requieren más recursos financieros, por tanto, los objetivos planteados son: O1: Comprender la relación que existe en las empresas gestionadas por mujeres entre las actividades de sustentabilidad y el rendimiento financieros; O2: Comprender la relación existente en las empresas gestionadas por mujeres entre el nivel de recursos financieros y la sustentabilidad.

Por lo tanto, en este estudio empírico se comprende como en las empresas que son gestionadas por mujeres empresarias se identifica la relación existente entre los recursos financieros, las actividades de la sustentabilidad y el rendimiento empresarial.

Desarrollo de medidas

Una problemática generalizada que enfrentan los investigadores, académicos y profesionales de la industria es, cómo medir la sustentabilidad (Zhang *et al.*, 2019), por ello, desde hace varios años se han establecido parámetros, índices e informes que permiten medir la sustentabilidad y el impacto que esta tiene en las empresas en sus dimensiones ambiental, social y económica. Barber y Zapata (Salcedo, Reboloso y Barber, 2010) identifican en su modelo de estudio, una zona común entre las áreas ecológica, económica y social, que es donde se conforma el desarrollo sustentable; esto implica que, si alguna de estas áreas llegaran a omitirse, se tendría otro tipo de desarrollo; sobre todo lo anterior no sería soportable porque no podría ser sustentable a largo plazo al no considerar la parte económica.

De acuerdo con Duque, Cardona y Acevedo (2013), los indicadores más destacados que abarcan las tres áreas de la sustentabilidad es el Global Reporting Initiative (GRI). El Global Reporting Initiative (GRI) versión G-4 se compone de tres dimensiones o categorías, las cuales se dividen en subcategorías y aspectos: 1) dimensión económica, que se refiere a indicadores como el desempeño económico, presencia en el mercado, consecuencias económicas indirectas y prácticas de adquisición, 2) dimensión medioambiental, centrada en el uso de materiales, energía, agua, biodiversidad, emisiones, efluentes y residuos, productos y servicios, transporte, aspecto general, evaluación ambiental de los proveedores, mecanismos de reclamación en materia ambiental, y 3) dimensión social, referida a las prácticas laborales y trabajo digno, derechos humanos, sociedad y responsabilidad sobre productos (GRI, 2015).

En virtud de lo expuesto previamente, para medir el grado de adopción de prácticas de sustentabilidad con un impacto en los recursos financieros y el rendimiento en las empresas, que está basado en los elementos considerados en los documentos referentes a nivel mundial, como es el GRI-G4, el AA1000, el SAI 8000, el SGE21 y el Ethos, se aplica la propuesta de Reyes y Briano (2018), la cual considera 28 elementos, de los cuales 4 pertenecen a la dimensión económica (14.29 %), 8 a la dimensión ambiental (28.57 %) y 16 a la dimensión social (57.14 %). Esta última se subdivide a su vez en las categorías de prácticas laborales y trabajo digno, derechos humanos, sociedad y responsabilidad sobre productos. El índice es ponderado y toma un valor entre 0 % y 100 %, lo que indica que aquellas empresas con mayor ratio, han adoptado un mayor número de prácticas. Para las dimensiones ambiental y social, cada elemento toma el valor de 1 si la empresa adopta esa práctica y de 0 en caso contrario. En el caso de la dimensión económica, las razones financieras se calculan de acuerdo con la literatura financiera, en las cuales abarca tanto el uso de recursos financieros como de rendimiento empresarial. La tabla 1 describe la composición de cada una de las dimensiones que abarca la sustentabilidad.

Tabla 1. Variable de sustentabilidad.

<p>A. Dimensión económica.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ROA. 2. Liquidez. 3. Endeudamiento total. 4. Presencia internacional en el mercado. <p>B. Dimensión ambiental.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Materiales, energía y agua. 2. Emisiones, efluentes y residuos. 3. Cumplimiento regulatorio. 4. Mecanismos de reclamación ambiental. <p>C. Dimensión social (RSE).</p>			
<p>Prácticas laborales y trabajo digno.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Seguridad y salud ocupacional. 2. Capacitación y educación. 3. Diversidad de igualdad de oportunidades 4. Igualdad de retribución entre mujeres y hombres. 	<p>Derechos humanos.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No discriminación. 2. Libertad de asociación y negociación colectiva. 3. Trabajo infantil. 4. Trabajo forzoso. 	<p>Sociedad.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Comunidad local. 2. Lucha contra la corrupción. 3. Prácticas de competencia desleal. 4. Cumplimiento regulatorio. 	<p>Responsabilidad sobre productos.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Salud y seguridad de los clientes. 2. Etiquetado de los productos y servicios. 3. Comunicación de la mercadotecnia. 4. Privacidad de los clientes.

Fuente: Reyes y Briano, 2018.

Para evaluar la relación existente entre los recursos financieros y el rendimiento empresarial, se consideran razones financieras simples, que representen el aspecto económico de la sustentabilidad en la tabla 2:

Tabla 2. Variables dependientes, independientes y de control.

Variable	Definición	Fuente
Variable dependiente (sustentabilidad ambiental, social y económica)		
Ambiental	Variable dicotómica que toma valor de 1 si la empresa adopta la práctica de sustentabilidad en materia ambiental y 0 en caso contrario. Ver detalle de elementos en tabla 2.	Prado, García y Gallego (2009); GRI (2015); AA-1000APS (2008); Forética (2015), SAI (2014); Instituto Ethos (2015).
Social (RSE)	Variable dicotómica que toma valor de 1 si la empresa realiza prácticas de sustentabilidad en materia social y 0 en caso contrario. Ver detalle de elementos en tabla 2.	Gazzola, Sepashvili y Pezzetti (2016); Bear <i>et al.</i> (2010); GRI (2015); AA-1000APS (2008); Forética (2015), SAI (2014); Instituto Ethos (2015).
Económica	ROA «Utilidad operativa / Total Activos Líquidez / Solvencia» Activos Circulantes / Pasivos Circulantes Endeudamiento Total = Pasivo total / Activo Total Presencia internacional. Variable dicotómica que toma valor de 1 si la empresa realiza ventas en mercados y 0 en caso contrario.	Prado <i>et al.</i> (2009), Gil (2004); Duque, Ortiz y Vargas (2013); Martínez <i>et al.</i> (2011); Ibrahim y Angelidis (1994); Williams (2003); GRI, (2015); AA-1000APS (2008); Forética (2015), SAI (2014); Instituto Ethos (2015).
Variables independientes		
Board Gender	Porcentaje de mujeres que conforman el Consejo de Administración. Mujeres en el Consejo / Total de consejeros.	Bear <i>et al.</i> (2010); Williams (2003).
COB Gender	Variable dicotómica que toma valor de 1 si el COB está ocupado por una mujer y 0 en caso contrario.	Bernardi y Threadgill (2010); Williams (2003).
CEO Gender	Variable dicotómica que toma valor de 1 si el CEO está ocupado por una mujer y 0 en caso contrario.	Bernardi y Threadgill (2010); Williams (2003).
ET Gender	Porcentaje de mujeres que forman parte del equipo directivo. Número de mujeres en el equipo directivo / Total de directivos.	Bernardi y Threadgill (2010); Williams (2003).

<i>Variable</i>	<i>Definición</i>	<i>Fuente</i>
Variables de control		
BS	Tamaño del consejo. Número de miembros propietarios que conforman el Consejo de Administración.	Pucheta (2014); Samaha y Dahawy (2011).
BI	Independencia del consejo. Número de consejeros independientes / Total de consejeros.	Martínez <i>et al.</i> (2011).
Duality	Dualidad COB-CEO. Variable dicotómica que toma el valor de 1 si el COB y el CEO son la misma persona y 0 en caso contrario.	Larrieta <i>et al.</i> (2015); Bear <i>et al.</i> (2010).
Tamaño de la empresa	Logaritmo Natural del Total de Activos.	Gil (2004)
Edad de la empresa	Años de la empresa desde su constitución.	Gil (2004)
Año de estudio	Variable categórica que toma un valor numérico para cada año de estudio.	Williams (2003).
Sector industrial	Variable categórica que toma un valor numérico para cada sector industrial de acuerdo a la clasificación ICB.	Bernardi y Threadgill (2010); Gandía (2008).

Fuente: Reyes y Briano, 2018.

A través del análisis empírico se explica cómo la participación femenina en el consejo de administración y equipo directivo, inciden en el nivel de cumplimiento en sustentabilidad en sus dimensiones económica, ambiental y social.

Conclusiones

De acuerdo con la revisión documental realizada se puede concluir que las empresas gestionadas por mujeres tienen una mayor actividad en materia de sustentabilidad, ya que por naturaleza tienen una mayor tendencia a atender las actividades que tienen un impacto no solo en cuestiones medioambientales, sino laborales, sociales, etcétera, es decir de manera general, se preocupan por la optimización de los recursos, trayendo como consecuencia ahorros importantes que se ven reflejados en un mejor rendimiento empresarial, no obstante

cuando se requiere inversiones para innovación o nuevas tecnologías sí se ven en la necesidad de recurrir a fuentes de financiamiento externo para no descapitalizarse lo cual también genera un costo adicional.

En virtud de lo anterior, se da cumplimiento a lo planteado: que las empresas gestionadas por mujeres tienen mayor incidencia en la realización de actividades de sustentabilidad y un impacto positivo en su rendimiento financiero, no obstante que requieren más recursos financieros, por tanto, se logra comprender la relación que existe en las empresas gestionadas por mujeres entre las actividades de sustentabilidad y el rendimiento financieros, y se comprende la relación existente en las empresas gestionadas por mujeres entre el nivel de recursos financieros y la sustentabilidad.

Bibliografía

- Adams, R., Jeanrenaud, S., Bessant, J., Denyer, D., y Overy, P. (2016). Sustainability-oriented innovation: A systematic review. *International Journal of Management Review*, 18(1), 180-205.
- Adams, R., Jeanrenaud, S., Bessant, J., Overy, P., y Denyer, D. (2012). Innovation for sustainability. *Network Business Sustainability*, 107(1), 1-11.
- Aloise, P. G., y Macke, J. (2017). Eco-innovations in developing countries: The case of Manaus free trade zone (Brazil). *Journal of Cleaner Production*, 168(1), 30-38.
- Amore, M.D., y Bennesen, M. (2016). Corporate governance and green innovation. *Journal of Environmental and Economic Management*, 75(1), 54-72.
- Andersen, M.M. (2008, junio 17-20). *Eco-innovation: Towards a taxonomy and a theory* [Conferencia]. Druid 25th Celebration Conference 2008: Entrepreneurship and Innovation Organizations, Institutions, Systems and Regions, Copenhagen Business School, Copenhagen, Dinamarca.
- Bauer, R., Guenter, N., y Otten, R. (2004). Empirical evidence on corporate governance in Europe: the effect on stock returns, firm value and performance. *Journal of Asset Management*, 5(2), 91-104.
- Biondi, V., Iraldo, F., y Meredith, S. (2002). Achieving sustainability through environmental innovation: The role of SMEs. *International Journal of Technology Management*, 24(1), 6-12.

- Bocken, N., Short, S., Rana, P., y Evans, S. (2014). A literature and practice review to develop sustainable business model archetypes. *Journal of Cleaner Production*, 65(1), 42-56.
- Boons, E., y Lüdeke-Freund, F. (2013). Business model for sustainable innovation: State of the art and steps towards a research agenda. *Journal of Cleaner Production*, 45(1), 9-19.
- Boons, F., Montalvo, C., Quist, J., y Wagner, M. (2013). Sustainable innovation, business models and economic performance: An overview. *Journal of Cleaner Production*, 45(1), 1-8.
- Bartoloni, E. (2013). Capital structure and innovation: Causality and determinants. *Empirica*, 40(2), 111-115.
- Bossle, M. B., de Bercellos, M. D., Vieira, L. M., y Sauvée, L. (2016). The drivers for adoption of eco-innovation. *Journal of Cleaner Production*, 113(1), 861-872.
- Boulouta, I. (2013). Hidden connections: the link between board gender diversity and corporate social performance. *Journal of Business Ethics*, 113(2), 185-197.
- Braungart, M., McDonough, W., y Bollinger, A. (2007). Cradle-to-cradle design: Creating healthy emissions: A strategic for eco-effective product and system design. *Journal of Cleaner Production*, 15(1), 1337-1348.
- Bryman, A. (2016). *Social Research Methods*. Oxford University Press.
- Business Insider México. (2022, junio 27). *Más del 36% de las pymes en México son lideradas por mujeres*. Business Insider México. <https://businessinsider.mx/pymes-mexico-mas-36-por-ciento-mujeres_economia/>..
- Cai, W., y Li, G. (2018). The drivers of eco-innovation and its impact on performance: Evidence from China. *Journal of Cleaner Production*, 176(1), 110-118.
- Carranza, E. L., Garza, L. E., y Zapata, E. (2018). Financiamiento a mujeres empresarias. *Ra Ximhai*, 14(1), 163-182.
- Carrillo-Hermosilla, J., Del Río, P., y Könnölä, T. (2010). Diversity of eco-innovations: Reflections from selected case studies. *Journal of Cleaner Production*, 18(10/11), 1073-1083.
- Catalyst. (2007). The bottom line: Corporate performance and women's representation on boards. Estados Unidos. *Women and Men in U. S. Corporate Leadership. Same workplace, different realities?* <<https://www.catalyst.org/>

- wp-content/uploads/2019/01/The_Bottom_Line_Corporate_Performance_and_Womens_Representation_on_Boards.pdf>.
- Cicozzi, E., Checkenya, R., y Rodríguez, A. V. (2003). Recent experiences and challenges in promoting cleaner production investments in developing countries. *Journal of Cleaner Production*, 11(1), 629-638.
- Coenen, L., y Díaz-López, F. J. (2010). Comparing systems approaches to innovation and technological change for sustainable and competitive economies: An explorative study into conceptual commonalities, differences and complementarities. *Journal of Cleaner Production*, 18(1), 1149-1160.
- Cruz-Cázares, C., Beyona-Sáez, C., y García-Marco, T. (2013). You can't manage right what you can't measure well: Technological innovation efficiency. *Responsibility Policy*, 42(1), 1239-1250.
- De Marchi, V. (2012). Environmental innovation and R&D cooperation: Empirical evidence from Spanish manufacturing firms. *Responsible Policy*, 41(3), 614-623.
- De Massis, A., Audretsch, D., Uhlaner, L., y Kammerlander, N. (2018). Innovation with limited resources: management lessons from the German mittelstand. *Journal of Production Innovation and Management*, 35(2), 125-146.
- Del Brío, J. A., y Junqueras, B. (2003). A review of the literature on environmental innovation management in SMEs: Implications for public policies. *Technovation*, 23(2), 939-948.
- Del Río, P., Carrillo-Hermosilla, J., Könnölä, T., y Bleda, M. (2016b). Resources, capabilities and competences for eco-innovation. *Technological and Economic Development of Economy*, 22(2), 274-292.
- Del Río, P., Carrillo-Hermosilla, J., Könnölä, T., y Bleda, M. (2012, junio 17-20). *Business strategies and capacities for eco-innovation* [Conferencia]. *The XXIII ISPIM Conference - Actions for innovation: Innovating from Experience*, ISPIM, Barcelona, España.
- Del Río, P., Peñasco, C., y Romero-Jordán, D. (2016a). What drives eco-innovators? A critical review of the empirical literature based on econometric methods. *Journal of Cleaner Production*, 112(1), 2158-2170.
- Demirel, P., y Kesidou, E. (2011). Stimulating different types of eco-innovation in the UK: Government policies and firm motivations. *Ecology Economic*, 70(2), 1546-1557.
- Díaz-García, C., González-Moreno, A., y Sáez-Martínez, F. J. (2015). Eco-innovation: Insights from a literature review. *Innovation*, 17(1), 6-23.

- Ding, M. (2014). *Supply chain collaboration toward eco-innovation: An sme analysis of the inner mechanism*. Proceedings of 2014 IEEE International Conference on Service Operations and Logistics, and Informatics, Institute of Electrical and Electronics Engineers, Qingdao, China. <<https://doi.org/10.1109/soli.2014.6960706>>.
- Doherty, B., Haugh, H., y Lyon, F. (2014). Social enterprises as hybrid organizations: A review and research agenda. *International Journal of Management Review*, 16(1), 417-436.
- Durán-Romero, G., y Urraca-Ruiz, A. (2015). Climate change and eco-innovation: A patent data assessment of environmentally sound technologies. *Innovation and Policy Practice*, 17(1). 1-11.
- Duque, Y. V., Cardona, M. y Acevedo, J. A. (2013). Responsabilidad social empresarial: teorías, índices, estándares y certificaciones. *Cuadernos de Administración*, 29(50), 196-206.
- EIO (2016). *Policies and Practices for Eco-Innovation Up-take and Circular Economy Transition: EIO Bi-Annual Report 2016*. Eco-Innovation Observatory.
- Ekins, P. (2010). Eco-innovation for environmental sustainability: Concepts, progress and policies. *Journal of Economic Policy*, 7(2-3), 267-290.
- Estar donde estás (2022, diciembre 30). *Empresas lideradas por mujeres: ¿Son más rentables? Estar donde estás*. <<https://estardondeestas.com/movi/es/articulos/empresas-lideradas-por-mujeres-son-mas-rentables>>.
- Foxon, T., y Andersen, M.M. (2009, junio 17-19). *The greening of innovation systems for eco-innovation: Towards an evolutionary climate mitigation policy* [Conferencia]. Druid Summer Conference 2009: Druid Society, Copenhagen, Dinamarca.
- Franke, G. (1997). Gender differences in ethical perceptions of business practices: a social role theory perspective. *Journal of Applied Psychology*, 82(6), 920-934.
- Fussler, C., y James, P. (1996). *Driving Eco-Innovation: A Breakthrough Discipline for Innovation and Sustainability*. Pitman Publishing.
- Gadenne, D., Mia, L., Sands, J., Winata, L., y Hooi, G. (2012). The influence of sustainability performance management practices on organizational sustainability performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(2), 210-235.

- Galbreath, J. (2011). Are there gender-related influences on corporate sustainability? A study of women on boards of directors. *Journal of Management & Organization*, 17(1), 17-38.
- Galia, F., Ingham, M., y Pekovic, S. (2015). Incentives for green innovation in French manufacturing firms. *International Journal of Technology and management Sustainability*, 14(1), 3-16.
- Gallo, P. J., Antolin-López, R., y Montiel, I. (2018). Associative sustainable business models: Cases in the bean-to-bar chocolate industry. *Journal of Cleaner Production*, 174(1), 905-916.
- Garcés-Ayerbe, C., Scarpellini, S., Velero-Gil, J. J., y Rivera-Torres, P. (2016). Proactive environmental strategy development: From laggard to eco-innovative firms. *Journal of Organizational Change Management*, 29(1), 1-17.
- García-Pérez-de-Lema, D., Borona-Zuloaga, B., y Madrid-Guijarro, A. (2013). Financiación de la innovación en las Mipyme iberoamericanas. *Estudios Gerenciales*, 29(1), 12-16.
- Garrido-Azevedo, S., Brandenburg, M., Carvalho, H., y Cruz-Machado, V. (2014). Developments and directions of Eco-innovation: Lessons from experience and new frontiers in theory and practice. En S. Azevedo, M. Brandenburg, H. Carvalho y V. Cruz-Machado (Eds.), *Eco-Innovation and the Development of Business Models*. Springer International Publishing.
- Ghisetti, C., y Rennings, K. (2014). Environmental innovations and profitability: How does it pay to be green? An empirical analysis on the German innovation survey. *Journal of Cleaner Production*, 75(1), 106-117.
- Ghisetti, C., Mancinelli, S., Mazzanti, M. M., y Zoli, M. (2017). Financial barriers and environmental innovations: Evidence from EU manufacturing firms. *Climate Policy*, 17(2), 131-147.
- Gil, A. (2004). *Introducción al Análisis Financiero*. Club Universitario.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2015). *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad G4*. Consultado el 28 de junio de 2017. <www.globalreporting.org>.
- Guney, Y., Karpuz, A., y Ozkan, N. (2017). R&D investment and credit lines. *Journal of Corporate Finance*, 46(2), 261-283.
- Halila, F., y Rundquist, J. (2011). The development and market success of eco-innovations: A comparative study of eco-innovations and other innovations in Sweden. *European Journal of Innovation Management*, 14(1), 278-302.

- Harford, J., Kecskés, A., y Mansi, S. (2017). Do long-term investors improve corporate decision-making? *Journal of Corporate Finance*, 50(1), 424-452.
- He, F., Miao, X., Wong, C. W., y Lee, S. (2018). Contemporary corporate eco-innovation research: A systematic review. *Journal of Cleaner Production*, 174(1), 502-526.
- Hojnik, J., y Ruzzier, M. (2016). The driving forces of process eco-innovation and its impact on performance: Insights from Slovenia. *Journal of Cleaner Production*, 133(1), 812-825.
- Hojnik, J., y Ruzzier, M. (2015). What drives eco-innovation? A review of an emerging literature. *Environment Innovation Social Transformation*, 3(1), 1-11.
- Hojnik, J., Ruzzier, M., y Lipnik, A. (2014). Pursuing eco-innovation within southeastern European clusters. *The IUP Journal of Business Strategy*, 11(3), 41-59.
- INEGI (2022, diciembre). Banco de indicadores. *INEGI*. <<https://www.inegi.org.mx/app/indicadores/default.aspx#tabmccollapse-indicadores>>.
- Iñigo, E.A., y Albareda, L. (2016). Understanding sustainable innovation as a complex adaptive system: A systematic approach to the firm. *Journal of Cleaner Production*, 126(1), 1-20.
- Jakobsen, S., y Clausen, T. H. (2016). Innovating for a green future: The direct and indirect effects of firms' environmental objectives on the innovation process. *Journal of Cleaner Production*, 128(1), 131-141.
- Johnson, D. K. N., y Lybecker, K. M. (2012). Paying for green: An economics literature review on the constraints to financing environmental innovation. *Electronic Green Journal*, 1(1), 1-10.
- Kanda, W., Hjelm, O., Clausen, J., y Bienkowska, D. (2018). Roles of intermediaries in supporting eco-innovation. *Journal of Cleaner Production*, 205(1), 1006-1016.
- Kanda, W., Sakao, T., y Hjelm, O. (2016). Components of business concepts for the diffusion of large scaled environmental technology systems. *Technology Policies Strategy*, 128(1), 156-167.
- Karakaya, E., Hidalgo, A., y Nuur, C. (2014). Diffusion of eco-innovations: A review. *Renewable Sustainability Energy Review*, 33(1), 392-399.
- Kesidou, E., y Demirel, P. (2012). On the drivers of eco-innovations: Empirical evidence from the UK. *Responsibility Policy*, 41(2), 862-870.

- Ketata, I., Sofka, W., y Grimpe, C. (2014). The role of international capabilities and firms' environment for sustainable innovation: Evidence from Germany. *R&D Management*, 45(1), 60-75.
- Kiefer, C.P., Carrillo-Hermosilla, J., Del Río, P., y Callealta-Barroso, F. J. (2017). Diversity of eco-innovations: A quantitative approach. *Journal of Cleaner Production*, 166(1), 1494-1506.
- Kim, S., Lee, H., y Kim, J. (2016). Divergent effects of external financing on technology innovation activity: Korean evidence. *Technological Forecast and Social Change*, 106(1), 22-30.
- Klewitz, J., y Hansen, E. G. (2014). Sustainability-oriented innovation in SMEs: A systematic review. *Journal of Cleaner Production*, 65(1), 57-75.
- Könnölä, T., Unruh, G. C., y Carrillo-Hermosilla, J. (2006). Prospective voluntary agreements for escaping techno-institutional lock-in. *Ecology Economics*, 57(1), 239-252.
- Konrad, A. y Kramer, V.W. (2006). How many women do boards need? *Harvard Business Review*, 84(12), 22.
- Lecuona, Ramón, (2009). *El financiamiento a las pymes en México, experiencia reciente*. Facultad de Economía UNAM.
- Lee, K. H., y Min, B. (2015). Green R&D for eco-innovation and its impact on carbon emissions and firm performance. *Journal of Cleaner Production*, 108(1), 534-542.
- Lee, N., Sameen, H., y Cowling, M. (2015). Access to finance for innovative SMEs since the financial crisis. *Responsibility Policy*, 44(2), 370-380.
- López, F. J. D., y Montalvo, C. (2015). A comprehensive review of the evolving and cumulative nature of eco-innovation in the chemical industry. *Journal of Cleaner Production*, 102(1), 30-43.
- Mazucchi, A., y Montresor, S. (2017). Forms knowledge and eco-innovation modes: Evidence from Spanish manufacturing firms. *Ecology Economic*, 131(1), 208-221.
- McGuinness, P. B., Vieito, J. P., y Wang, M. (2017). The role of board gender and foreign ownership in the CSR performance of Chinese listed firms. *Journal of Corporate Finance*, 42(1), 75-99.
- Motta, W. H., Issberner, L. R., y Prado, P. (2018). Life cycle assessment and eco-innovations: What kind of convergence is possible? *Journal of Cleaner Production*, 187(1), 1103-1114.

- Motta, W., Prado, P., y Issberner, L.R. (2017, julio 7-9). *Eco-innovations: Kick-starting the circular economy* [Conferencia]. ECSEE Official Conference Proceedings 2017: The European Conference on Sustainability, Energy & Environment, Brighton, Inglaterra.
- Noci, G., y Verganti, R. (1999). Managing green product innovation in small firms. *R&D Management*, 29(1), 3-15.
- Ociepa-Kubicka, A., y Pachura, P. (2017). Eco-innovations in the functioning of companies. *Environment Responsibility*, 156(2), 284-290.
- OECD (2012). *The Future of Eco-Innovation: The Role of Business Models in Green Transformation*. OECD.
- Oltra, V. (2008). *Environmental innovation and industrial dynamics: The contributions of evolutionary economics*. Working Papers of GREThA, 2018-28. <<http://cahiersdugretha.u-bordeaux4.fr/2008-20.pdf>>.
- Pacheco, D.A., Ten Caten, C. S., Jung, C. F., Ribeiro, J. L. D., Navas, H. V. G., y Cruz-Machado, V. A. (2017). Eco-innovation determinants in manufacturing SMEs: Systematic review and research directions. *Journal of Cleaner Production*, 142(1), 2277-2287.
- Paraschiv, D. M., Voicu-Dorobantu, R., Langa-Olaru, C., y Laura-Nemoneanu, E. (2012). New models in support of the eco-innovative capacity of companies: A theoretical approach. *Economic Computational, Economic Cybernetic and Studies Responsibilities*, 5(1), 1-10.
- Pavón, L. (2010). *Financiamiento a las microempresas y las PYMES en México 2000-2009*. Cepal, Naciones Unidas.
- Pereiras, M. S., y Huergo, E. (2006). *La financiación de actividades de investigación, desarrollo e innovación: Una revisión de la evidencia sobre el impacto de las ayudas públicas*. Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial.
- Polzin, E. (2017). Mobilizing private finance for low-carbon innovation: A systematic review of barriers and solutions. *Renewal and Sustainable Energy Review*, 77(1), 525-535.
- Polzin, E., Sanders, M., y Täube, F. (2017). A diverse and resilient financial system for investments in the energy transition. *Current Opinion in Environment Sustainability*, 28(1), 24-32.
- Przychodzen, J., y Przychodzen, W. (2015). Relationship between eco-innovation and financial performance: Evidence from publicly trade companies in Poland and Hungary. *Journal of Cleaner Production*, 90(1), 253-263.

- Ramanathan, R., Ramanathan, U., y Zhang, Y. (2016). Linking operations, marketing and environmental capabilities and diversification to hotel performance: A data envelopment analysis approach. *International Journal of Production Economic*, 176(1), 111-122.
- Rennings, K. (2000). Redefining innovation-eco-innovation research and the contribution from ecological economics. *Ecology Economics*, 32(2), 319-332.
- Reyes, B. C., y Briano T. G. (2018). Las mujeres en posiciones de liderazgo y la sustentabilidad empresarial: evidencia en empresas cotizadas de Colombia y Chile. *Estudios Gerenciales*, 34(149), 385-398.
- Roscoe, S., Cousins, P. D., y Lammings, R. C. (2016). Developing eco-innovations: A three-stage typology of supply networks. *Journal of Cleaner Production*, 112(1), 1948-1959.
- Rosener, J. B. (2003). Women on corporate boards make good business sense. *The statistical Discovery Software SAS*, 29(5), 7-11.
- Salcedo, M. P., Reboloso, F., y Barber, C. (2010). El desarrollo sustentable. Modelo de conciliación entre el progreso económico, la justicia social y la preservación del medio ambiente. *Gestión y Estrategia*, 19(37), 17-31.
- Scarpellini, S., Valero-Gil, J., y Portillo-Tarragona, P. (2016). The economic-finance interface for eco-innovation projects. *International Journal of Project Management*, 34(2), 1012-1025.
- Schiederig, T., Titze, F., y Herstatt, C. (2012). Green innovation in technology and innovation management. *R&D Management*, 42(2), 180-192.
- Secretaría de Economía (SE). (2009, junio 30). Acuerdo por el que se establece la estratificación de micro, pequeñas y medianas empresas. *Diario Oficial de la Federación*. Ciudad de México.
- Segarra-Oña, M., Peiró-Signes, A., y Payá-Martínez, A. (2014). Factors influencing automobile firm's eco-innovation orientation. *Engineering Management Journal*, 26(1), 31-38.
- Setó-Pamies, D. (2015). The Relationship between women directors and corporate social responsibility. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(6), 334-345.
- Sierzchula, W., Bakker, S., Maat, K., y Van Wee, B. (2014). The influence of financial incentives and other socio-economic factors on electric vehicle adoption. *Energy Policy*, 68(1), 183-194.

- Triguero, A., Cuerva, M. C., y Alvarez-Aledo, C. (2017). Environmental innovation and employment: Drivers and synergies. *Sustainability*, 9(1), 1-11.
- Triguero, A., Moreno-Mondajar, L., y Davia, M. A. (2015). Eco-innovation by small and medium-sized firms in Europe: From end-of-pipe to cleaner technologies. *Innovation Policy Practice*, 17(1), 24-40.
- Williams, R. (2003). Women on corporate boards of directors and their influence on corporate philanthropy. *Journal of Business Ethics*, 42(1), 1-10.
- Williams, R. J., y Barrett, D. (2000). Corporate philanthropy, criminal activity, and firm reputation: is there a link? *Journal of Business Ethics*, 26(4), 341-350.
- Xavier, A. F., Naveiro, R. M., Aoussat, A., y Reyes, T. (2017). Systematic literature review of eco-innovation models: Opportunities and recommendations for future research. *Journal of Cleaner Production*, 149(1), 1278-1302.
- Zhang, D., Rong, Z., y Ji, Q. (2019). Green innovation and firm performance: Evidence from listed companies in China. *Resource, Conservation & Recycling*, 144(1), 48-55.
- Zhang, J. A., y Walton, S. (2017). Eco-innovation and business performance: The moderating effects of environmental orientation and resource commitment in green-oriented SMEs. *R&D Management*, 47(1), 26-39.
- Zulfiqar, F., y Thapa, G.B. (2018). Determinants and intensity of adoption of better cotton as a innovative cleaner production alternative. *Journal of Cleaner Production*, 172(1), 3486-3478.



El *compliance* tributario y sus efectos en la responsabilidad social

Armando Robledo Márquez

Resumen

La velocidad del crecimiento mundial de nuevas tendencias es una constante hoy en día, después de la pandemia ha surgido nuevas tendencias positivas para la sociedad y las empresas, como lo es el caso del *compliance* especializado y la responsabilidad social para las empresas como canal de beneficios, el presente trabajo pretende establecer con claridad las características de cómo es el *compliance* en general, para pasar después al tributario y enlazar sus efectos en la responsabilidad social, de una manera muy clara y sencilla, que permita al lector entender los conceptos, sus efectos y tener la base para implementarlo en su negocio, como una ventana para arrancar en su desarrollo y beneficios que representa.

Palabras clave: *compliance*, auditoría, cultura, obligación fiscal, responsabilidad social.

Introducción

En la actualidad, la sociedad en general y todas sus implicaciones han sufrido grandes cambios, dentro de ese espiral de avances y nuevas creaciones, tenemos una nueva evolución, puesto que los temas que abordaremos no son nuevos, pero si presentan cambios de su surgimiento a la fecha, estos cambios representan mejoras sustanciales en favor de la sociedad y de las empresas, se trata del *compliance*, una figura que surge a principios del siglo xx por un tema médico y al día de hoy existen una diversidad de *compliance* por materia, desde lo administrativo hasta lo tributario, así mismo la responsabilidad social, es un tema que surge en los años sesenta, y hoy en día se han desarrollado un sinnúmero de políticas alrededor del concepto, lo que se ha traducido en nuevas políticas empresariales con grandes beneficios.

Por lo anterior, y ante dicha evolución, resulta necesarios juntar lo mejor de cada uno de los conceptos, para establecer cómo el tema del cumplimiento tributario, unido a la responsabilidad social de la empresa, trae como consecuencia una serie de efectos económicos, sociales y laborales que vale la pena resaltar, siendo la pretensión de este trabajo como una herramienta para los empresarios, para que, por un lado, cumplan fiscalmente con sus obligaciones y, por el otro, implementen una responsabilidad social en su empresa con grandes beneficios, por lo que solo mostraremos las ideas más trascendentes de dichos conceptos, que constituyan una guía o idea clara de los mismos, para una futura implementación.

El *compliance* tributario y sus efectos en la responsabilidad social

Actualmente, la evolución de las figuras legales y del Estado mismo, ha gestado toda una revolución de conceptos e ideas a favor de los gobernados, mientras que para el Estado, se ha generado una política pública de apertura y transparencia que le ha dado una nueva cara a las instituciones públicas de nuestro país, dentro de esta vorágine, surgen conceptos como el *compliance* y la responsabilidad social, temas que abordaremos de manera general, para conocerlos y luego enlazaremos los mismos con las contribuciones, pues dicha relación es muy fructífera y recomendable por las conclusiones que propondremos.

En primera instancia es importante conocer las definiciones de estos dos grandes conceptos, el *compliance* y la responsabilidad social, de manera tal que nos permita ubicar las características generales de dichos conceptos, para después conectarlos con las contribuciones.

El *compliance*

Se trata, en términos generales, de un concepto anglosajón que surge en la rama médica, como un concepto de cumplimiento a las normas, en general podemos abordarlo como un cumplimiento general de una regulación, aunque existen un sinnúmero de definiciones, nos quedamos con la de World Compliance Association, la que lo considera como un conjunto de procedimientos y buenas prácticas que las organizaciones adoptan con el fin de «identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrentan y establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y reacción frente a los mismos».

De lo anterior se desprende, que se trata de identificar riesgos en general de índole legal y operativo, para poder identificarlos, prevenirlos, gestionarlos y controlarlos, para que con ello se prevengan consecuencias administrativas y legales de la empresa, lo que en la práctica le significa desde ahorros económicos hasta la simplificación de trámites operativos y prevención de consecuencias legales.

El *compliance* puede aplicarse en diversas materias, por lo que sus usos y beneficio son múltiples, lo existe en materia laboral, corporativa, en materia de procesos administrativos, en operaciones con el Estado, tales como adquisiciones y en fiscal, entre otros. Este mecanismo, aun y cuando cada variable, tiene sus particularidades, el *compliance* tiene características generales, las cuales son importantes señalar, pues estas constituyen la columna vertebral del mecanismo, razón por la cual señalamos, las que consideramos las más importantes.

1. *Organización.* Consideramos que de inicio, para hablar de *compliance*, debemos de conocer las características generales de la organización o empresa, pues son estas características generales las que nos van a dar la pauta de las obligaciones a que estará afecta dicha empresa u organización, y ello es el primer punto de partida de saber con qué debo de cumplir.

2. *Auditoria*. Aun y cuando se identifiquen las características generales de la organización o la empresa, siempre será necesario indagar más a detalle las características generales del tipo de negocio, y aquí es donde aparece la auditoría. Esta herramienta va a permitir realizar un estudio a detalle de las características y obligaciones de la organización para que no quede cabos sueltos y contar con toda la información necesaria para evaluarla. En términos generales, la auditoría según Javier Sanchez Galán, en *Economipedia*, se define como: «El proceso de evaluación minuciosa de una sociedad u organización con el ánimo de conocer sus características específicas, así como sus fortalezas y debilidades».
3. *Diagnóstico*. Una vez realizada la auditoría, ya se contará con toda la información valiosa de la organización, la cual se analizará y se procederá a evaluar, identificando la misma con la relación legal de obligaciones a que este afecto, para que, con ello, se puedan generar una serie de conclusiones respecto a los riesgos y el cumplimiento que debe de tener la empresa u organización. En este tenor, el diagnóstico nos va a identificar los riesgos y medidas a complementar.
4. *Elaboración de plan de acción*. Una vez que se cuenta con la información del diagnóstico, llega la hora de elaborar un plan de acción, que se puede dividir en dos planos básicos, el primero de ellos es la corrección, la cual va a permitir corregir las fallas detectadas del diagnóstico y con ello dar cumplimiento a las fallas a corregir, el otro plano, corresponde a la prevención, con el diagnóstico realizado, no solo se corrige lo que se detectó erróneo, sino que previene posibles escenarios, para los cuales ya se está listo para la toma de decisiones y medidas pertinentes.
5. *Repetir el ciclo*. La magia del *compliance* es que se convierte en un círculo virtuoso, por tanto, es conveniente, cada tiempo determinado por la empresa, repetir el proceso de estudio y diagnóstico, puesto que la empresa evoluciona, así como las distintas obligaciones y mecanismos, y se deben realizar los ajustes pertinentes, razón por la cual resulta necesarios volver a la auditoría interna para que constantemente y realicen los ajustes necesarios.

Norma ISO 19600, 2014 (su evolución)

En el *compliance*, en general, se puede aplicar distintas normas ISO, pero en particular la número 19600, debemos de recordar que las normas ISO, se trata de normas establecidas por la Organización Internacional para la estandarización, que se pueden aplicar en cualquier organización, es decir, son parámetros o guías que nos dicen que hacer respecto de cierta circunstancia en especial, y esto lo puedo llevar a la empresa u organización, no son obligatorias; sin embargo, se trata de procedimientos bien definidos que son muy claros de mucha ayuda para la empresa.

La norma ISO 19600, es la norma especial para las organizaciones que quieren implementar de manera seria un *compliance* en la organización, por tanto, esta norma sería aplicable para todos los tipos de *compliance* de manera general, es importante destacar las siguientes características de la norma, las cuales consideramos las siguientes:

- a. Señala los requisitos para implementar un sistema de gestión.
- b. Prevención para la comisión de delitos.
- c. Medidas de vigilancia y control para evitar la comisión de delitos.
- d. Bases de seguridad y confianza para la organización y socios.

Hay otro tipo de normas ISO que se pueden aplicar en los distintos de *compliance*, de ahí la importancia de que un asesor experto realice el análisis y aplique los procedimientos y normas al caso en concreto, según se requieran, esta norma hoy en día ha sido sustituida por la norma ISO 37301, en el año 2021.

Norma ISO 37301 (2021)

En abril del 2021 se publicó la norma ISO 37301 que sustituye a la 19600, en materia de cumplimiento, esta norma presenta dos novedades a su predecesora, una de ellas es que ahora contiene la orientación a su uso, de hecho su nombre en español es O 37301: 2021, Sistemas de gestión de cumplimiento: Requisitos con orientación para su uso, por otro lado, la otra novedad es que es certificable, lo cual resulta un plus en su implementación, razón por la cual ya existe un parámetro bien delimitado para el *compliance* en general con base en esta norma.

Tipos de *compliance*

Hoy en día, ha sido tanto el crecimiento del *compliance*, que prácticamente lo encontramos en todas partes y en todas las ramas, dentro de los más representativos, se encuentran los siguientes 15, que podemos considerar como los más importantes a nivel mundial:

- *Compliance* penal.
- *Compliance* corporativo.
- *Compliance* medioambiental.
- El *compliance* de salud pública.
- *Compliance* de prevención de riesgos laborales.
- El cumplimiento en el mercado y los consumidores.
- *Compliance* anticorrupción.
- Sistemas de *compliance* fiscales.
- *Compliance* contra delitos tecnológicos.
- El *compliance* en el sector seguros.
- Sistemas de cumplimiento en la industria financiera.
- *Compliance* en capital de riesgo y gobierno corporativo.
- El *compliance* en el sector técnico-digital.
- *Compliance* en divulgación de información no financiera.
- Sistema de *compliance* tributario.

Este último *compliance*, es el que nos abocaremos, este sistema de cumplimiento tiene como finalidad el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa, desde la prevención hasta la corrección. En la práctica, los empresarios desconocen el cúmulo de obligaciones fiscales con las que se tienen que cumplir, consideran como base solo el pago de impuestos; sin embargo, no es solo eso, si constituye la acción principal, pero lleva apegado un sinnúmero de obligaciones, tanto en el ámbito Federal, como en el Estatal y Municipal; sin embargo, es muy importante considerar los siguientes puntos.

La apreciación

En primer término, la empresa debe de considerar la existencia de tener claro, que debe de cumplir con sus obligaciones fiscales como parte de su operación

habitual; sin embargo, esa apreciación debe ser más profunda, en el sentido de saber que obligaciones tiene por el tipo de empresa, que debe de cumplir, que debe de tener, que debe de atender, etcétera, por tanto, la visión debe de ser integral.

La cultura del *compliance*

Hoy en día, es necesario que, si se va a emprender un negocio o se tiene un negocio operando, se debe de tener un diagnóstico de *compliance* o cumplimiento, para saber primero, que es lo que debo de cumplir, segundo si cumplo con mis obligaciones y tercero que debe de hacer para evitar conflictos legales o consecuencias de cualquier tipo, las cuales pueden llegar hasta el tema penal.

En este tenor, es importante el tener la cultura de hacerlo para con ello se eviten problemas legales y sanciones, cuando menos como un tema de revisión para saber qué tal se va en el cumplimiento fiscal, de preferencia siempre será beneficio el que lo haga personal externo y no personal interno de la empresa, a efecto de la visión de análisis venga de un especialista.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales

Es importante resaltar que de conformidad con nuestra carta magna, en especial el artículo 31 fracción IV, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la federación, Estado y municipio en el que se resida, por tanto, es una obligación normada, que no exceptúa a nadie de dicho cumplimiento, además de que es de estos pagos que realizados que el Estado puede contribuir con sus objetivos, y como se señala en la doctrina de la teoría general de Estado, cumplir con el bien común de los ciudadanos, esto nos lleva a la conclusión que es imperante el contribuir al gasto público para que el Estado funcione, pero ese cumplimiento debe de ser adecuado, de tal suerte que no genere contingencias adicionales, ni molestias, ni sanciones, razón de más para que todos los contribuyentes realicen un *compliance* fiscal en sus operaciones cotidianas.

Necesidad de cumplir adecuadamente con las obligaciones fiscales

Como se señala en el punto inmediato anterior, es importante además de nuestra obligación constitucional de cumplir con el pago de las contribuciones, el cumplimiento debe de ser adecuado, es decir, conforme a las normas legales aplicables a cada caso en particular, ya que el incumplimiento o el cumplimiento inadecuado trae como consecuencias, desde multas, recargos hasta un tema de responsabilidad penal, por lo que el cumplimiento debe de ser óptimo, para no generar cargas económicas adicionales, razón de más para saber que obligaciones debo de cumplir para evitar dichas sanciones.

Como puedo llevar a cabo el cumplimiento fiscal de manera adecuada, esa es la interrogante, se puede partir desde lo básico, hasta la implementación de un programa, manuales, etcétera, todo tiene que atender a las necesidades y obligaciones de cada contribuyente, no podemos hablar de las mismas obligaciones, de un pequeño negocio a una fábrica, pero en una primera etapa se puede iniciar por lo siguiente:

1. Tener claro el tipo de actividad que se realiza para efectos fiscales.
2. Pedir al asesor fiscal determine cuáles son las obligaciones fiscales a los que estoy afecto en función de mi actividad económica.
3. Una vez determinadas las obligaciones fiscales, establecer las fechas de cumplimiento de cada una.
4. Con base en la información referida, señalar un mapa de riesgos en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales.
5. Establecer si existe un problema fiscal generada, con base en la información y la operación en la empresa.
6. Cada determinado tiempo actualizar todos los puntos anteriores, de preferencia cada ejercicio fiscal.

De lo anteriormente señalado, podemos concluir que resulta muy importante cumplir con nuestras obligaciones fiscales de manera correcta, y la forma de hacerlo, es realizando un *compliance* fiscal adecuado, ¿pero esto que tiene que ver con la responsabilidad Social? Y qué relación guarda con este tema, ahora procederemos a ver dichos efectos y relaciones.

La responsabilidad social

Según la plataforma Responsabilidad Social Empresarial y Sustentabilidad, la *responsabilidad social* se define como: «Una cultura personal o grupal de la ética se tiene hacia la sociedad. Dicho de otra manera, la Responsabilidad Social es la obligación de responder ante la sociedad en lo general o en lo personal». En este sentido, es claro, entonces, que al hablar de responsabilidad social se trata de un comportamiento de un grupo social, el cual cae en el mundo de la ética para reflejarlo en la sociedad misma, es decir, se trata de que aquellos grupos sociales que puedan mejorar ciertas áreas de la sociedad y quieran hacerlo, puedan llevarlo a cabo, desde un punto de vista ético y de provecho social.

Pero realmente cuando surge esta responsabilidad, aunque no se han puesto de acuerdo en la fecha exacta, los doctrinarios coinciden en que a finales del siglo XIX se empezó a desarrollar la idea de la responsabilidad social; sin embargo, no es hasta mediados del siglo XX, con el autor norteamericano Howard Bowen, en el año de 1953, que escribió el Libro de Responsabilidades Sociales del Empresario, que se empezó a hablar formalmente de la responsabilidad social en la empresa.

En este tenor, el concepto ha tenido muchas derivaciones y significados, la plataforma citada, nos resalta algunos conceptos adicionales que nos parecen interesantes y que les compartimos:

- *Definición de responsabilidad social de la Comunidad Europea.* Se basa en el Libro Verde de la Comunidad Europea y quiere decir que la Responsabilidad Social es el compromiso que tenemos por nuestros impactos en la sociedad.
- *Definición de responsabilidad social del ISO 26000.* Es el compromiso de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medioambiente, a través de un comportamiento transparente y ético.
- *Definición de responsabilidad social del Cemefi (Centro Mexicano para la filantropía).* Es la obligación de responder ante la sociedad en lo general y ante algunos grupos en lo específico.
- *Definición de responsabilidad social del IARSE (Instituto Argentino de Responsabilidad Social y Sustentabilidad).* Es la obligación que los

miembros de una comunidad tienen para preservar las buenas condiciones de su alrededor.

- *Definición de responsabilidad social de la Fundación Prohumana.* Es el compromiso que tienen las personas, instituciones y empresas para contribuir al aumento del bienestar de la sociedad local y global.
- *Definición de responsabilidad social de la ONU.* Es la conciencia sobre el impacto que nuestras decisiones tendrán en la sociedad en el futuro.

Como se puede apreciar, existen un sinnúmero de definiciones del concepto de responsabilidad social, pero podemos concluir que todas tienen que ver con el mejorar las condiciones de la sociedad, desde diferentes frentes y, lo más importante, desde las posibilidades de cada empresa o de cada persona. En este tenor es importante, referir, que todos podemos hacer responsabilidad social, no solo las empresas, todos podemos aportar algo o realizar alguna acción que sea en beneficio de un sector social.

La responsabilidad social hoy en día en las empresas a nivel global juega un papel muy importante, puesto que representa una buena imagen social, y puede redundar en una serie de distintos beneficios, administrativos, corporativos y fiscales, de ahí la importante de analizar el efecto de *compliance* fiscal en la responsabilidad social.

Algo para hacer notar, es que hoy en día a nivel global, el valor de los intangibles en las empresas, supera el valor de los tangibles, como es el caso de las marcas y todo lo que representan en la sociedad, según datos del estudio que realiza la firma Standard & Poor's sobre el valor de mercados en el índice bursátil americano al 2020, a nivel mundial el valor de los intangibles en las empresas, representa alrededor del 90 por ciento del total del valor, lo cual nos deja en claro, que hoy en día el valor más importante en la mayoría de las empresas son los intangibles (gráfica 1).

Para comprender mejor lo anterior, tenemos que partir, del concepto de intangible, significado que nos lleva a considerar la definición de Economipedia, la cual define los intangibles como: Intangible es un adjetivo que se refiere a todo aquello que no puede percibirse claramente mediante los sentidos (en la literatura se hace especial énfasis en el tacto).

De lo anterior se desprende que aquello que no se ve y no se puede tocar, corresponde a un intangible, pero esto como se lleva a la empresa, hoy en día los consumidores juegan un papel más activo con los productos que adquieren

y lo que representan, razón por la cual las empresas se preocupan más por todo ello que involucra lo que no se ve en los procesos, como el ambiente laboral, la responsabilidad de la empresa con el ambiente, con la sociedad, con la energía, etcétera, y aquí es donde nace la relación de la responsabilidad social con las empresas, ya que forma parte de esa respuesta intangible de la operación de la sociedad y la empresa.

Gráfica 1. Valor de los intangibles en las empresas.



Fuente: <www.oceantomo.com>.

Beneficios de ser una empresa socialmente responsable

Dado el efecto de los intangibles como parte más importante del valor de las empresas hoy en día, las empresas se han preocupado por la parte de atención social y lo que ello representa para la empresa, razón por la cual resulta conveniente recomendable ser una empresa socialmente responsable, entre los múltiples beneficios, además del reconocimiento social, se encuentran los siguientes:

1. *Mejora de imagen.* Tal vez el beneficio más percibido de manera social, es la mejora de imagen, una empresa que aporta o apoya causas sociales es bien aceptada por la sociedad en general.
2. *Mejora la productividad.* Se considera que las empresas que se involucran más con las causas sociales generan una mejor productividad en sus miembros, al reflejar esa empatía institucional.

3. *Ventaja competitiva.* La venta de empresas que son socialmente responsables, tienen más valor competitivo, que las que no lo son, los inversionistas se interesan más por este tipo de empresas, que las comunes.
4. *Mejora la lealtad de sus trabajadores.* Los trabajadores de este tipo de empresas, se siempre más comprometidos con la empresa, al ser socialmente responsables, ese nexo fortalece la relación laboral.
5. *Mejora el desempeño financiero.* El gasto financiero de la empresa puede obtener beneficios significativos al ser una empresa de este tipo, por los beneficios en general que implican.
6. *Se obtienen Beneficios Fiscales.* Las empresas de este tipo, reciben estímulos fiscales importantes por el desarrollo de ser socialmente responsable, lo que se capitaliza en la disminución del pago de contribuciones.
7. *Mejora el medioambiente.* Parte del compromiso de ser una empresa socialmente responsable, tiene que ver con el respeto y mejora al medioambiente en la mayoría de los casos.
8. *Mayores clientes.* Este tipo de empresas, se vuelven más atractivas para invertir y ser cliente de ellas, por lo que representan.
9. *Apertura para la contratación de personas en condiciones especiales.* Las empresas socialmente responsables, mantienen una apertura incluyente para personas con calidad especiales, tales como la tercera edad, discapacitados, entre otros, lo que conlleva a una empatía laboral y mejor cohesión entre sus trabajadores.

Por tanto, el ser una empresa socialmente responsable, redundará en muchos beneficios para la empresa, para la sociedad y para el medioambiente, en el caso de nuestro país existe el Centro Mexicano para la Filantropía (Cemefi) y la Alianza por la Responsabilidad Social Empresarial en México (Aliarse) son los encargados de otorgar este distintivo a las empresas, es decir, si se requiere de una especie de certificación o reconocimiento institucional, estas asociaciones con las encargadas de llevarlo a cabo, con una especie de aval y de registro.

Para aspirar a poseer el reconocimiento de Empresa Socialmente Responsable es necesario participar en la convocatoria que año con año lanzan la Cemefi y la Aliarse, en donde se estipulan los requisitos para el distintivo. Existen diferentes categorías, y todas las empresas pueden participar, no importa el giro, el producto que vendan o el tiempo de creación que tenga, solo al momen-

to de inscribirte a la convocatoria tendrás que revisar en qué rubro entra para saber el monto a pagar por participar en la categoría, la evaluación se realiza, mediante un diagnóstico que se alinea con las características de una ESR (calidad de vida en la empresa, ética empresarial, vinculación de la empresa con la comunidad, cuidado y preservación del medioambiente).

En general, los beneficios son diversos y de distintas formas, por lo que podemos concluir que el ser una empresa socialmente responsable y tener un *compliance* fiscal en la empresa, resulta ser muy benéfico. Ahora la pregunta es como el *compliance* fiscal genera efectos en la responsabilidad social, y el porqué de su conveniencia; sin embargo, según información de la Cemefi de más de 5 millones de empresas de todo tipo que existen en nuestro país, solo alrededor de 1500 empresas son socialmente responsables.

Ahora bien, que sucede cuando unimos el *compliance* fiscal con la responsabilidad social, un sinnúmero de beneficios para la empresa tienen lugar, puesto que a pesar de que son dos temas diferentes, convergen y se pueden fusionar en un fin común, que podemos denominar el cumplimiento fiscal genera que la empresa pueda desempeñar una mejor responsabilidad social, entre muchos otros beneficios, de los cuales enumeramos los siguientes, que consideramos los más importantes:

1. El cumplimiento genera transparencia, esa transparencia y el apoyo social, le da un estatus de confiabilidad a la empresa, se genera una buena reputación social.
2. El cumplimiento fiscal adecuado, puede redundar en economías, las cuales la empresa puede destinar a sus programas sociales activos, lo que constituye una oportunidad económica de inversión social de la empresa.
3. A nivel mundial existen apoyos fiscales especiales, en el ámbito del medioambiente y energías limpias de parte del gobierno, para este tipo de empresas, la igual que otro tipo de apoyos para el caso de contrataciones de personas de la tercera edad o discapacitados.
4. Cada vez más se ofrecen más beneficios de gobierno para este tipo de empresas, por lo que también se pueden obtener apoyos económicos o mecanismos de distintos apoyos.
5. La OCDE promueve que los gobiernos de sus países miembros realicen el fomento de programas para la generación de programas a empresas

de este tipo, en el caso de nuestro país, la secretaria de economía realiza un programa para tal efecto, el cual se puede consultar en su página oficial: Responsabilidad Social Empresarial | Secretaría de Economía | Gobierno | gob.mx (www.gob.mx).

6. La combinación del cumplimiento fiscal y la empresa socialmente responsable, genera un benchmarking para otras empresas, por sus programas, en este aspecto resulta interesante como una política social en la empresa se convierte en una tendencia de mercado.

Efecto del *compliance* tributario en la responsabilidad social

Como podemos concluir, el *compliance* en materia tributaria, además de prevenir riesgos administrativos y legales, trae consigo beneficios financieros y de diversos tipos, por lo que, si llevamos los efectos de este cumplimiento a la responsabilidad social, se puede convertir en una combinación de excelentes resultados, es decir, un ganar-ganar, lo cual podemos sintetizar en los siguientes beneficios:

1. El *compliance* fiscal, me lleva a estímulos fiscales, optimizaciones económicas y resultados financieros, los cuales se pueden canalizar a la responsabilidad social.
2. En un corto tiempo, el gobierno generará más beneficios fiscales para las empresas de responsabilidad social, tales como estímulos fiscales o de inversión.
3. Cada vez es mejor visto a nivel mundial las empresas que son socialmente responsables, generando los beneficios señalados.
4. Un control de cumplimiento en general siempre genera una empresa sana, anticipada y preparada para los cambios.
5. No se necesita ser una empresa grande para hacer *compliance* y mejoras, solo se requiere querer hacerlo y aplicar los pasos que señalamos.
6. Tener la mente abierta a los cambios, ser responsables con la sociedad y desear la mejora continua, es la clave del *compliance* y la responsabilidad social, es decir, culturizarnos en el tema.

En conclusión, debemos de estar dispuestos a cumplir de mejor manera con nuestras obligaciones fiscales y con nuestra sociedad, regresando o aportando algo a nuestra sociedad, por tanto, el momento es ahora, hagámoslo realidad.

Conclusiones

De lo referido con antelación, podemos reflexionar lo siguiente:

- a. La evolución del tema fiscal es continua y no se detiene, por lo que como contribuyentes debemos de estar actualizados en el cumplimiento normativo para evitar sanciones y auditorías, de ahí la necesidad en el que periódicamente se implemente una auditoría interna para aplicar *compliance* tributario. Lo anterior con la finalidad de realizar los ajustes necesarios y tener una radiografía de las obligaciones fiscales de la empresa, con la finalidad de conocer riesgos, oportunidades y realidades.
- b. Una vez realizado el *compliance* tributario, puedo aprovechar los beneficios destacados para que mi empresa se transforme en una empresa socialmente responsable, puesto que este concepto, como ha quedado claro en el desarrollo del presente trabajo trae una serie de beneficios económicos, laborales y sociales, por lo que la implementación de ambas herramientas, se convierte un área de oportunidad para la empresa, por los beneficios planteados.
- c. Ahora bien, no es necesario que se implemente los dos mecanismos de un solo paso, se puede ir construyendo el avance para su implementación por etapas, dado que dichas herramientas se prestan para poderse realizar por objetivos, los cuales son medibles y mejorables, esa una de las maravillas de estos sistemas, la mejora continua.
- d. No se requieren grandes cambios, para poder ir avanzando en las herramientas, cada pequeño paso, corrección o implementación, constituye un paso para su avance, que siempre se verá reflejado como mejora.

- e. No tengamos miedo de hacer cambios, por el contrario, hagamos del cambio una mejora continua, que nos represente actualización, pero por sobre todo un beneficio propio y social.

Bibliografía

- Aliarse. (2014, julio 26). *Aliarse: la alianza para la Responsabilidad Social Empresarial en México*. <<http://aliarse.mx/>>.
- Casanovas Yslas, A. (2021). *Guía práctica de compliance según la norma ISO 37301: 2021*. Aenor.
- Economipedia. (2024, febrero 27). *Auditoría, ¿qué es? Definición y concepto*. Economipedia. <<https://economipedia.com/definiciones/auditoria.html>>.
- Ocean Tomo. (2024). *Intangible Asset Market Value Study*. Ocean Tomo. <<https://oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>>.
- Plataforma Cemefi. (2024). *Centro Mexicano para la Filantropía*. <<https://ait.cemefi.org/inicio>>.
- Requena, C. (2022). *Compliance legal de la empresa*. Dofiscal.
- Secretaría de Economía. (2018, mayo 27). *Responsabilidad Social Empresarial*. Gobierno de México <<https://www.gob.mx/se/articulos/responsabilidad-social-empresarial-32705>>.
- World Compliance Association. (2024). *Acerca del Compliance. ¿Qué es el Corporate Compliance?* World Compliance Association. <<https://www.world-complianceassociation.com/que-es-compliance.php>>.

La formalidad fiscal en las empresas *startup*

Alfonso Martín Rodríguez
Tania Valeria Picasso Contero

Resumen

Las pymes en México están clasificadas según sus fases de crecimiento y operación como *startups*, *scaleups* y emprendimientos regulares. Derivado de lo anterior, el objetivo principal de la investigación es identificar las características principales de las *startups* y su forma de fiscalización, según el sistema fiscal actual en México, mediante un análisis descriptivo realizado con base en ocho empresas mexicanas dentro del top 100 de *startups* con mayor crecimiento en México en 2023, emitido por la revista *Forbes* (Mata Ferrusquía, 2022). En este ejercicio, se comprobó que la totalidad de las empresas seleccionadas son fiscalizadas como personas morales y respecto a sus actividades económicas y sus medios de operación son sujetas a las nuevas reformas fiscales que estableció la Ley del Impuesto Sobre la Renta para plataformas digitales y herramientas tecnológicas, de las cuales

se deriva la manera de tributar para los demás impuestos federales y estatales correspondientes, así como otros temas de interés. Este estudio permite visualizar la importancia de la formalización fiscal y conocer los elementos que deben contemplar las *startups* en crecimiento para alcanzar un reconocimiento nacional dentro del país, fomentando la ética fiscal como objetivo principal bajo las obligaciones a las que están sujetas por los artículos constitucionales de aportación al gasto público, así como las tendencias de administración y comportamiento económico que tienen en común.

Palabras clave: *startup*, Impuesto Sobre la Renta, fiscalización, evasión fiscal, *scaleup*, emprendedor.

Introducción

Durante los últimos años la economía mundial ha evolucionado, las empresas han tenido que adaptar su operación y sus estructuras para asegurar su permanencia y supervivencia económica. Por esta razón, las últimas generaciones empresariales que cuentan con características de uso de tecnología e innovación en sus procesos, se han denominado como empresas *startup*, que como lo menciona Luna González (2014), son organizaciones con altos niveles de crecimiento y escalabilidad. Asimismo, según la revista *Forbes*, en México corresponden al 99.8 % de las entidades económicas, por lo que aun cuando algunas de ellas no sean conocidas mundialmente, su camino en México va en aumento. Además, *Forbes* también asevera que este fenómeno económico ha atraído a los inversionistas extranjeros al país, puesto que se ha demostrado que hubo un incremento del 327 % en las inversiones a *startups* mexicanas en el 2022 (Mata Ferrusquía, 2022).

En consecuencia, la autoridad fiscal del país tuvo que realizar reformas a sus leyes y normas para poder contemplar en ellas a estos tipos de ingresos y así evitar lagunas en la legislación que pudieran abrir una brecha de evasión fiscal proveniente de estas empresas innovadoras. Por ello, los legisladores iniciaron el proceso de fiscalización a las empresas *startup*, buscando que estas puedan contemplar su formalización ante la autoridad como un requisito de existencia (Lagunas y León Vite, 2018).

No obstante, la misma autoridad ha presentado retos para implementar efectivamente estas regulaciones de fiscalización, debido a que en algunas

ocasiones es difícil de identificar las características específicas que económicamente tendrán impacto impositivo. En igual forma, los empresarios y emprendedores se enfrentan al reto de adecuarse y llevar a cabo correctamente su formalidad fiscal, y ante la falta de educación al respecto y la idiosincrasia de la corrupción respecto a las contribuciones y otros factores, muchos de ellos caen en la evasión o elusión fiscal de manera voluntaria, impactando una parte importante los ingresos del Estado para mantener los servicios públicos necesarios para toda la población, por lo que se vuelve imprescindible para el Estado la formalización de las *startup*.

Marco teórico

Diferencia del modelo económico emprendimiento-*startup*

Los modelos económicos en el mundo han evolucionado de tal manera que en la actualidad existe más de un método que el empresario puede adoptar para darle materialidad a su idea. Sin embargo, estos modelos nacen desde la necesidad de desarrollar esa idea u oportunidad de negocio, como lo describe Duarte Cueva (2007): «Cuando realizamos una propuesta, esta debe implicar creación de valor para los clientes y el empresario mismo».

A fin de complementar el concepto del emprendedor, distintos autores de la administración tales como, John Stuart Mill, Alfred Marshall y Jean-Baptiste Say emitieron su aportación al tema. Por ejemplo, según la versión de Say un emprendedor es aquella persona que está obligado a tomar riesgos y aprovechar las oportunidades (Díaz de Alda, 2017).

Durante el siglo xx existieron más autores que complementaron las ideas de los pioneros del emprendimiento; por ejemplo, Joseph Alois Schumpeter quien fue precursor del concepto de la innovación en la actividad o características del emprendedor, este autor aseguraba que la innovación es una combinación de factores de manera diferente o distinta que generan novedades y nuevas combinaciones para el emprendimiento (Díaz de Alda, 2017).

El desarrollo del concepto de emprendimiento nos ha llevado a una definición bastante adaptable y fácil para los empresarios: «Emprendimiento es aquella práctica en la que un sujeto sobrelleva los riesgos de llevar a cabo ideas

u oportunidades de negocio para satisfacer las necesidades del mercado o de clientes específicos» (Díaz de Alda, 2017).

Sin embargo, dentro de este esquema tan explorado se identificaron distintos tipos de emprendedor:

- a. Emprendedor, e
- b. Intraemprendedor

El emprendedor es quien se enfrenta al reto de implementar un de un negocio, lo organiza, busca capital para financiarlo y asume todo o la mayor acción de riesgo (Silva, 2008), y el intraemprendedor es la persona que asumen el rol del empresario por cuenta ajena desarrollando las competencias emprendedoras que exige el desempeño de su función, generando e impulsando proyectos hasta la gestión en organizaciones que no son de su propiedad, utilizan ideas y las convierten en rentabilidad (Valdaliso *et al.*, 2005).

La diferencia entre ambos radica en que el intraemprendedor es una persona que propone, dentro de una institución u organización ya consolidada, alguna innovación en procesos ya existentes, algún nuevo producto o simplemente una idea fuera de los esquemas que usualmente se usan. Este tipo de emprendimiento no necesita crear una empresa o un producto propio o independiente para ser considerado emprendedor, por lo que esta definición puede interpretarse como emprendimiento mediante la creación o formulación de ideas innovadoras que potencialicen la eficiencia y faciliten alcanzar las metas de una empresa en marcha en todas sus áreas, por ejemplo: ventas, marketing, contraloría, entre otras. Para Duarte Cueva (2007), el emprendimiento tiene distinciones según su objetivo; sin embargo, todas vienen de las mismas motivaciones, es decir, el emprendimiento nace de las innatas necesidades de:

- Desarrollar en la práctica los conocimientos adquiridos en la formación académica.
- Realización personal.
- Mejorar o incrementar las fuentes de ingresos.
- Libertad financiera.
- Estar en desempleo.
- Libertad de tiempos.
- Obtener un estatus social.

- Incapacidad para estudiar.
- Seguir tradiciones familiares, entre otras.

Sin embargo, el motivo más mencionado por los emprendedores en México, Argentina, Brasil, Costa Rica y El Salvador fue la realización personal (Duarte Cueva, 2007). Así mismo, según García Ortiz *et al.* (2021) los emprendedores comparten ciertas características en común, de las cuales que destacan:

1. Capacidad para desarrollar nuevos productos;
2. Desarrollar, identificar los recursos humanos clave;
3. Iniciar y mantener relaciones con inversores;
4. Construir o buscar un entorno innovador;
5. Afrontar cambios inesperados; y
6. Definir correctamente el objetivo central del negocio.

Derivado de lo anterior, las empresas *startup*, son la nueva tipificación para el tipo de emprendimiento, esta nominación regularmente está relacionada con la tecnología, productos o servicios que no solo buscan satisfacer una necesidad en el mercado, sino como lo menciona García Ortiz *et al.* (2021), introducir de un nuevo o mayormente mejorado producto, servicio, proceso, método de comercialización o proceso organizativo en las empresas. Es gracias a la innovación que las pequeñas empresas emprendedoras han llegado a escalas mundiales, no solamente en el alcance de mercados internacionales sino en lograr maneras más rápidas y eficientes de comercializar los productos o servicios a sus clientes potenciales (García Ortiz *et al.*, 2021).

Por tanto, las empresas *Start-up* según en el manual de Oslo de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) de 2005, según asevera que las empresas deberán mantener un enfoque innovador en cuatro dimensiones operativas diferenciadas principalmente como:

- a. Innovación en el producto: introducción al mercado de productos o servicios nuevos mayormente mejorados con respecto a sus características o al uso destinado.
- b. Innovación de proceso: Introducción de un nuevo o significativamente mejorado proceso de producción o distribución.

- c. Innovación de mercadotecnia: aplicación de un nuevo método de comercialización y cambios en el envasado del producto, promoción, posicionamiento o tarificación.
- d. Innovación en la organización: Introducción de un nuevo método organizativo en la operación de la empresa, nueva organización del lugar del trabajo.

Estos complementos, por lo regular, son implementados en las *startup* de manera conjunta o individual mejorando la operatividad mediante las tecnologías de información que existen en la actualidad, lo que hace que estas empresas tengan una oportunidad de crecimiento y alcance nacional e internacional, superior que los emprendimientos regulares que solo buscan saciar las necesidades del mercado.

Por esta razón, las empresas *startup*, son consideradas organizaciones temporales, en busca de un negocio rentable, de rápido crecimiento, repetible y escalable (Arellano Romero, 2019). En consecuencia, revela los aspectos que pueden compararse con el emprendimiento tradicional, de los cuales se destacan el que la empresa *startup* no es considerada aun como una empresa establecida, podríamos considerar que son empresas en sus inicios de operación que están aún en la búsqueda de los modelos de negocio que más les sean de utilidad para el objetivo principal de la empresa y así poder alcanzar la escalabilidad, que en otras palabras significa el mantener o superar con el tiempo el desempeño que la empresa con el modelo de administración, producto o servicio hayan alcanzado, del cual se obtienen rendimientos que superen el mínimo aceptable de sus accionistas, para que posteriormente estas empresas en construcción lleguen a ser las más rentables, e innovadoras de los mercados al nivel que la misma organización desee llevarla.

Uno de los objetivos principales de las *startup*, es el crecimiento rápido, es decir, que mientras se encuentren en ese primer nivel de implementación de la idea de negocio puedan buscar la financiación necesaria, y con esto identificar el modelo de negocio que más los empuje a percibir rendimientos inmediatos (Arellano Romero, 2019).

Fiscalización actual en México

Introducción al Sistema Fiscal Mexicano

En México encontramos el fundamento legal de la tributación fiscal en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual menciona en general cuáles son las obligaciones de los mexicanos. Derivado de esto, dicho artículo hace mención específica de la responsabilidad de los ciudadanos de contribuir al gasto público de la Federación como de los estados, Ciudad de México y del municipio que les corresponda. Así mismo, este artículo establece que dichas contribuciones deberán cumplir con dos principios indispensables correspondientes a:

1. El principio de equidad; y
2. El principio de proporcionalidad.

Dichos principios han sido evaluados por los especialistas fiscales, puesto que los legisladores buscan con estas cláusulas indicar que las contribuciones deberán ser equitativas para todos los mexicanos, es decir, igualitarios para todos, sin importar su origen, género, entorno, entre otros. No obstante, estas contribuciones deberán conservar el sentido de proporcionalidad, es decir, que se apliquen conforme a los distintos parámetros que tenga cada individuo, por ejemplo, capacidad adquisitiva, estatus económico, motivo de los ingresos percibidos, entre otros. Ahora bien, en la actualidad existe gran discusión respecto a este tema, puesto que muchos contribuyentes y especialistas consideran que algunos métodos de determinación tributaria infringen dichos principios.

Respecto de los ingresos propios que recibe la federación como mencionan Bonet y Reyes-Tagle (2010), se destacan dos grupos:

1. Ingresos financieros: Aquellos provenientes de todas las fuentes de financiamiento a los que la federación recurra.
2. Ingresos tributarios: Derivados de las contribuciones de los ciudadanos, las cuales están confirmadas por impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, y aportaciones de seguridad social.

Por consiguiente, las empresas *startup* como contribuyentes, deben ser capaces de identificar las contribuciones en las que incurren por su actividad económica, considerando las características correspondientes de ellas:

1. Impuestos: Contribuciones estipuladas en ley que definirán los sujetos y supuestos en los que las personalidades jurídicas deberán contribuir;
2. Aportaciones de seguridad social: contribuciones realizadas por el patrón de las empresas en beneficio de sus trabajadores para brindarles servicios públicos básicos, así mismo son realizadas en parte por los trabajadores, quienes se benefician de los mismos;
3. Derechos: Contribuciones necesarias para adquirir o usar algún bien o servicio público;
4. Contribuciones de mejoras: Contribuciones por beneficio directo de obras públicas.

Estos cuatro tipos de contribuciones se presentan en casi todas las empresas sin importar el giro o actividad, por lo que es imprescindible reconocer la dirección que le dan las autoridades para emplearlas y buscar la mejor opción de cumplimiento para ellas; sin embargo, son los impuestos federales y estatales los que más generan ingresos a la federación, mientras que para las empresas son los generadores de mayor carga administrativa y monetaria, es por ello, que las empresas y sus profesionales suelen enfocarse en el cumplimiento de estos principalmente.

Dentro del primer artículo Código Fiscal de la Federación encontramos el fundamento de la obligación de contribuir al gasto público mediante personalidades jurídicas dentro de las actividades económicas como:

- a. Personas físicas; y
- b. Personas morales.

De las cuales, las últimas mencionadas como personas morales suelen ser sociedades mercantiles, conformadas por uno o más socios, quienes aportan con efectivo, bienes o actividades a la misma para buscar un fin en común; en cambio, las personas físicas, suelen ser representadas como cualquier individuo que ejerza algún tipo de actividad económica por sí mismo. Este paráme-

tro en el código refuerza la responsabilidad que tienen los entes económicos en el país, sin importar el tamaño, el tiempo o el giro en el que estén operando.

De manera que, es importante identificar los cuatro principales Impuestos federales que toda *startup*, deberá de contemplar como obligación fiscal, siendo estos:

1. Impuesto Sobre la Renta;
2. Impuesto al Valor Agregado;
3. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; y
4. Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Existe bastante especulación respecto a la falta de cumplimiento de estas obligaciones por parte de las *startups*; no obstante, como cualquier otra organización económica, están obligados a contribuir de manera habitual, y efectivamente, por lo que algunas reformas fiscales que comprometen fiscalmente a estas empresas de recién creación y de rápido crecimiento.

Por ejemplo, desde el año 2020, se estableció una reforma en el capítulo II de Ingresos por la prestación de servicios empresariales y profesionales dentro de la Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual principalmente estipula que están obligados al pago de este impuesto todas aquellas empresas o personas físicas que tengan como ingresos aquellos provenientes mediante ventas o prestación de servicios por internet, o uso de plataformas digitales y aplicaciones informáticas. Este régimen aclara que la manera de fiscalización será mediante retención de las personas morales residentes en México o en el extranjero, con o sin establecimiento permanente en el país, que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de las aplicaciones antes mencionadas (Sanciprián, 2020).

La retención se realizará respecto al total de los ingresos que perciban estas personas físicas o morales respecto a la actividad antes de aplicar el impuesto al valor agregado y dicha retención será considerada como pago provisional considerando las distintas tasas estipuladas en la misma ley según su actividad:

- a. 2.1% para servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes (por ejemplo, Uber, Rappi etcétera).
- b. 4% para la prestación de servicio de hospedaje (por ejemplo, Airbnb, Expedia etc).

- c. 1 % para la enajenación de bienes y prestación de servicios vía internet (por ejemplo, Mercado Libre, Facebook, etc).

Por lo que este régimen es un primer acercamiento ante el nacimiento de este tipo de empresas o aquellas ya reconocidas a nivel internacional con presencia en el país (Sanciprián, 2020).

Inclusive, la Resolución Miscelánea 2023 también agregó cierto reglamento aplicable a las *startups* como parte de complementar esta fiscalización en ellas, dentro de las más importantes se encuentran en el capítulo 12.3 titulado como «De las personas físicas que enajenan bienes, prestan servicios, concedan hospedaje o el uso o goce temporal de bienes mediante el uso de plataformas tecnológicas» de las cuales las más importantes, a grandes rasgos, son:

- 12.3.1 Esta regla menciona que aquellas empresas *startup*, que se encuentren en los anteriores rubros de plataformas digitales, según el artículo 113-A de la LISR, el artículo 27 apartado A fracción I del CFF, y el artículo 29 fracción VII del reglamento de la LISR, deberán inscribirse en el RFC, conforme a los formatos de «Solicitud de inscripción en el RFC de personas físicas» publicada en el Anexo 1-A por la autoridad correspondiente.
- 12.3.2 Las empresas *startup* que presten servicios o enajenen bienes por medio de plataformas tecnológicas o aplicaciones informáticas, tendrán la obligación de presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones, señalando específicamente cuáles son las actividades realizadas por la empresa *startup*.
- 12.3.3 Establece que aquellas empresas *startups* antes mencionadas con actividades con terceros que decidan considerar sus retenciones como definitivas deberán presentar un aviso ante la autoridad.
- 12.3.4 En esta regulación hace mención de que las personas físicas o morales que se encuentren en los supuestos del artículo 113-C deberán expedir el comprobante fiscal correspondiente con en formato XML y PDF de la contraprestación prestada identificando la retención correspondiente, así mismo, se deberá enviar el documento mediante correo electrónico a las personas físicas que hayan adquirido el bien o servicio por medio de plataformas digitales o herramientas tecnológicas.

Evación y elusión fiscal en las empresas *startup*

En México, actualmente, a pesar del esfuerzo que realiza el Estado por incrementar la fiscalización a las empresas tecnológicas e innovadoras, aún existe un alto monto monetario de evasión fiscal. Por ejemplo, según una reciente publicación de un estudio de evasión fiscal realizado en el año 2022 por el SAT (Servicio de Administración Tributaria, 2023), se involucran tres enfoques económicos que, mediante el análisis de sus costos de producción, gastos de venta, precios de exportación, entre otros se observaron los siguientes resultados:

- a. La evasión por contrabando de minería: ascendió a 22 000 millones de pesos respecto al impuesto sobre la renta en periodo 2015-2021;
- b. De igual manera, la evasión por contrabando textil: respecto al método costo-ingreso de las empresas textiles con tendencia a la importación, se estimaron 3 mil millones de pesos de evasión respecto al impuesto al valor agregado por el mismo período 2015-2021.

Por esta razón, los conceptos de evasión y elusión fiscal han sido durante la etapa emergente de las empresas *startups* uno de los temas más controversiales dentro del país.

En primer lugar, es importante identificar la diferencia entre ambos conceptos, como lo menciona Aguirre Quezada y Sánchez Ramírez (2019), donde indica que la evasión fiscal hace referencia a la falta de pago de una contribución mediante ocultar información de sus ingresos y de sus actividades económicas para no realizar el pago de impuestos correspondiente, y consecuentemente estar en incumplimiento con los lineamientos fiscales básicos del país.

Por otro lado, la elusión fiscal hace referencia, según Ochoa León (2014) a «Evitar con astucia una dificultad o una obligación» es decir, que conscientemente se busca optimizar las normas o leyes para beneficiar la carga impositiva como contribuyente.

Por último, está el delito fiscal más penado por la ley mexicana, que es la defraudación fiscal, en la cual están incluidas la evasión y elusión; sin embargo, la única distinción es que para incurrir en ella cualquier persona física o moral debe actuar con alevosía y ventaja para no pagar los impuestos correspondientes a los que es sujeto.

Parte de ello, no solamente es la carga penal que puede cargar aquella persona que entre en estos incumplimientos sino, la carga moral y justa, puesto que como lo menciona Aguirre Quezada y Sánchez Ramírez (2019), la evasión fiscal se vuelve injusta, puesto que ciertas personas no contribuyen con lo que les corresponde mientras siguen aprovechando muchos de los servicios públicos que otorga el Estado, es por ello que la carga tributaria se vuelve mucho más pesada para quienes sí contribuyen de manera correcta, esta conducta vulnera de manera directa a los principios constitucionales de las contribuciones directamente al de equidad.

Respecto a las empresas *startup*, como lo vimos anteriormente, no necesariamente son empresas con grandes inversiones o con gran nombramiento a nivel nacional o mundial, por lo que, la mayor cantidad de empresas *startup* son de tamaño pequeño con innovaciones o nichos de crecimiento enfocados más hacia la administración, suministro, marketing entre otros; estas empresas como lo menciona Jiménez Almaraz (2003), regularmente mantienen un rechazo psicosociológico, el cual algunas veces no es de manera voluntaria, sino por engaño, ignorancia, supervivencia, desconocimiento y en su caso, fraudulento.

Sin embargo, la razón más usual en México por la cual las *startups*, recurren a la evasión o elusión es por la idiosincrasia tan arraigada que tiene la población mexicana de la corrupción que existe en el país y que finalmente puede llegar a considerarse que no tiene sentido contribuir con algo a lo que no se le dará el mantenimiento o uso correcto (Jiménez Almaraz, 2003).

En consecuencia, podríamos añadirles a las causas de la evasión y elusión fiscal los siguientes puntos mencionados por (Jiménez Almaraz, 2003):

- La informalidad de la economía en los inicios de estas empresas;
- La indiferencia, por parte de los responsables dentro la empresa, dada la falta de atención del tema en al sistema educativo del país;
- Existencia de crisis económicas;
- Fiscalización insuficiente o defectuosa;
- Alta burocracia por parte de la autoridad; y
- Poco interés por parte del contribuyente al momento de convertirse en sujeto del impuesto.

Finalmente, las empresas *startup* emergentes en el país deben tener un interés permanente por la manera en que deben formalizarse fiscalmente, desde el inicio de sus actividades económicas y siguiendo conforme vaya avanzando su proceso de maduración, según las reformas fiscales aplicables a cada etapa; así como adecuar su método de tributación en todo cambio estructural de la empresa. Con ello, se busca reordenar tres factores importantes en la economía mexicana: la educación fiscal, la equidad de las contribuciones, la cual está firmemente ligada a la justicia moral, y la reinstauración de la moralidad fiscal tanto en los contribuyentes como en la autoridad recaudadora en el país.

Metodología

Estudio descriptivo

Para los intereses del presente capítulo, la metodología a seguir será la del estudio descriptivo, que como menciona Guevara Albán *et al.* (2020), consiste en buscar como objetivo principal analizar y visualizar el comportamiento de distintos rasgos de un fenómeno en específico. Como lo es en nuestro caso estudiar mediante este método de investigación observaremos el comportamiento de la formalización fiscal de las empresas *startup* en México.

Dentro de este estudio, se deberá identificar los métodos de recolección de información necesarios para realizar la comprobación de las conductas y actitudes de las empresas *startup* en el mundo económico-fiscal y las consecuencias de la evasión y elusión de las mismas.

El estudio descriptivo busca mostrar al lector desde su método de investigación la frecuencia y las características más identificables de un problema o fenómeno. De igual manera, este método nos permite realizar de manera narrativa, gráfica, o numérica, la exposición de la situación o realidad del hecho que se estudia, mediante la observación, entrevistas, muestreo público, y posteriormente su codificación y análisis estadístico (Abreu, 2015).

Resultados

Dentro del crecimiento de las empresas *startup* en Latinoamérica, México se ubica en el segundo lugar por debajo de Brasil. Y como lo menciona la aceleradora de negocios Rockstart, Latinoamérica se ha convertido en un punto estratégico y muy atractivo para la inversión extranjera, puesto en los últimos años se ha demostrado que es la región en la cual se tiene el mayor interés y crecimiento dentro del ámbito de la innovación tecnológica, específicamente en los giros de *fintech* y comercio electrónico (Mata Ferrusquía, 2022).

En México, como lo menciona la revista *Forbes* (Mata Ferrusquía, 2022), en el año 2021 se recibió una cantidad de inversión por un monto de 3 571 millones de dólares, en comparación con el año 2020, donde se recibieron únicamente inversiones de *venture capital* por 836 millones de dólares; por lo que estamos manejando un 328 % de crecimiento anual.

Debido a esto, la empresa aceleradora Rockstart en conjunto con *Forbes* se dieron a la tarea de realizar un estudio para identificar a las 100 *startups* más prometedoras de Colombia, Perú, México y Chile (Mata Ferrusquía, 2022).

Por lo que, considerando el interés de este capítulo para realizar el estudio descriptivo se eligieron 8 de las 100 *startups* seleccionadas para este 2023, y sus resultados fueron:

1. *99 Minutos*. Es una empresa de comercio electrónico enfocada a logística de entrega de bienes únicamente en América Latina; sin embargo, cuenta con distintos tipos de servicio para facilitar a sus usuarios la compra, venta y entrega del producto comercializado a distancia, podría entenderse que funge como intermediador entre el vendedor y comprador. Fue fundada en el año 2013.
2. *Albo*. Es una empresa Fintech, que busca ser una aplicación sustituta para las aplicaciones bancarias, está autorizada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y permite hacer uso de ella como cualquier cuenta bancaria tradicional puesto que es posible abrir cuentas en minutos, que permiten administrar y almacenar el dinero del usuario, de manera segura y habitual, puesto que esta tarjeta tiene una licencia por Mastercard. Fue fundada en el año 2016.
3. *ChektAhora*. Empresa que maneja una plataforma digital de salud, mediante un laboratorio clínico realizan diagnósticos de Infecciones de

- transmisión sexual (ITS) y de virus y bacterias respiratorias, tales como influenza y SARS-COV2 (covid-19) a domicilio. Se creó en el año 2018.
4. *Clip. Startup*, que permite realizar pagos digitales. Considerada la Fintech # 1 de México en la actualidad. Es la empresa con mayor presencia en los negocios informales del país. Se autodenominan como proveedores de soluciones de pago para negocios, buscando digitalizar sus operaciones financieras. Considerada como empresa unicornio en el año 2021. Fue fundada en el año 2012.
 5. *Kueski*. Plataforma Financiera de crédito y comercio electrónico, en América Latina, ofrece servicios financieros a los consumidores actualmente manejan dos vertientes: Kueski Pay que funciona como tarjeta de crédito, y Kueski Cash como préstamos personales. Fue fundada en el año 2012.
 6. *Cuéntame*. Empresa tecnológica de salud mental fundada en 2019 para Latinoamérica. Busca identificar, prevenir y resolver riesgos psicosociales brindando herramientas personalizadas para mejorar el bienestar personal y psicológico.
 7. *Trato*. Plataforma digital fundada en 2014 que maneja gestión de contratos digitales y firma electrónica.
 8. *Terapify. Startup* fundada en 2019, que mediante una plataforma digital ofrece terapia psicológica en línea para personas y empresas de habla hispana. Cuentan con una red de psicólogos y terapeutas especialistas en todas las áreas y se llevan a cabo mediante videollamada a través de la misma plataforma.

De estas empresas se realizaron observaciones y análisis respecto a cinco rubros sobre la formalidad fiscal y empresarial a las que están implicadas por ser catalogadas como empresas *startup*, estas arrojaron los siguientes resultados:

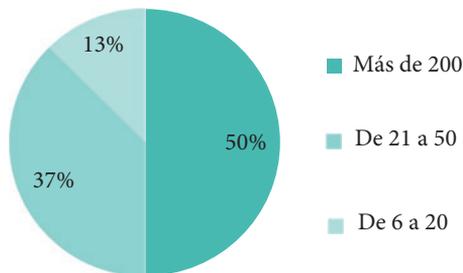
Figura 1. Años efectivos de operación.



Fuente: Elaboración propia con base en Mata Ferrusquía (2022).

La figura 1 nos permite observar que el promedio de años que llevan en operación estas empresas es de 7.6 años. Siendo «Clip» y «Kueski» las que cuentan con mayor experiencia en el mercado; Así como «Terapify» y «Cuéntame» empresas *startup* dedicadas a la salud mental, con menor tiempo en operación, cabe mencionar que estas empresas fueron creadas en tiempos de pandemia durante la cuarentena del SARS-COV2 (covid-19).

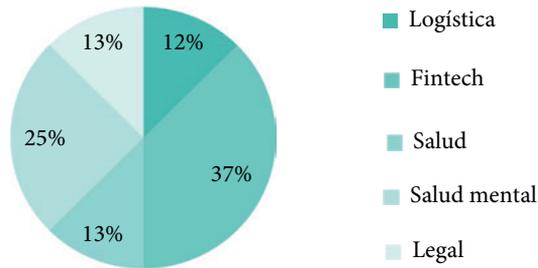
Figura 2. Número de empleados.



Fuente: Elaboración propia con base en Mata Ferrusquía (2022).

En el rubro de la figura 2. Se evaluó el tamaño interno de las *startups*, siendo el resultado el 50 % de las seleccionadas consideradas ya como empresas grandes con más de doscientos empleados. El 37 % consideradas con un rango de veintiuno a cincuenta empleados y para finalizar solo el 13 % se catalogó como microempresa con un rango de seis a veinte empleados.

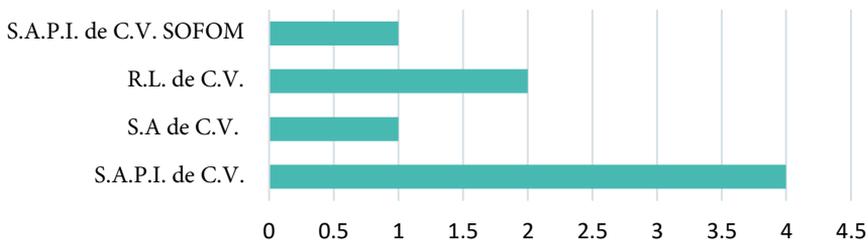
Figura 3. Rubro de la economía que satisface la *startup*.



Fuente: Elaboración propia con base en Mata Ferrusquía (2022).

La necesidad económica que cubren este tipo de empresas varía, según la figura 3. Debido a que estas entidades económicas con alto índice de crecimiento abarcan desde el área Fintech con un 37 % de incidencia en nuestra selección, seguidas por el 25 % dedicadas a la salud mental como «Terapify» y «Cuéntame», y finalmente también se encuentran aquellas dedicadas a laboratorios clínicos y asuntos legales con porcentajes correspondientes de 13 % y 12 %.

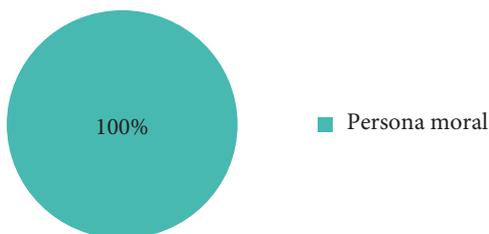
Figura 4. Tipo de sociedad mercantil.



Fuente: Elaboración propia con base en Mata Ferrusquía (2022).

Otro tema importante de evaluar es la manera en la que legalmente están conformadas estas empresas *startup*. Siendo la figura jurídica con mayor tendencia en la selección, la correspondiente a Sociedad Anónima Promotora de Inversión de Capital Variable, seguida por las Sociedades de Responsabilidad Limitada de Capital Variable con doble incidencia y por último solo una Sociedad Anónima y una Sociedad Anónima Promotora de Inversión de Capital Variable con el plus de Sociedades Financieras de Objeto Múltiple, verificada por la Comisión nacional Bancaria y de Valores (CNBV).

Figura 5. Tipo de personalidad fiscal.



Fuente: Elaboración propia con base en Mata Ferrusquía (2022), *Las 100 startups de mayor crecimiento en México*.

El análisis de personalidad fiscal de estas ocho *startups* en México, arrojó que en su totalidad todas están tributando dentro del sistema fiscal de México como «Personas Morales» bajo las leyes correspondientes a cada impuesto a las que sean sujetas ya sea Impuesto sobre la renta o Impuesto al valor agregado.

Para finalizar se realizó una evaluación respecto a las actividades a las que se dedica cada empresa *startup*, para poder identificar los distintos regímenes fiscales a los que pudiera atribuirles la carga impositiva. Sin embargo, al observar que las ocho empresas operan y adquieren sus ingresos por medio de plataformas digitales o herramientas tecnológicas, se concluyó que bajo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su capítulo II, sección III, artículo 113-C, las ocho organizaciones independientemente de su giro económico pertenecen al régimen de «De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares».

Conclusiones

Las empresas *startup*, tienen su origen en las bases del emprendimiento regular, el cual mantenía como objetivo principal satisfacer una necesidad del mercado, mediante la oferta de bienes o servicios, considerando la creación y aumento de valor para sus accionistas, y rentabilidad de la empresa misma. Sin embargo, gracias a los avances tecnológicos, que se han incorporado a la vida cotidiana de la humanidad, se ha logrado, generar empresas con altos niveles de crecimiento y escalabilidad por sus métodos de innovación en productos o procesos de la mano con el uso y aprovechamiento de las mismas herramientas tecnológicas. Este fenómeno económico ha generado que el 99.8% de las pymes en México, sean consideradas dentro de esta tipificación, lo que genera que exista grandes beneficios para el país, desde la generación de nuevos empleos, hasta la fuerte activación de la economía después de la pandemia del año 2020. No obstante no es solo ámbito económico el que se ve afectado por las *startup*, sino, también el Sistema Fiscal Mexicano quien tuvo que planificar las reformas que le permitieran fiscalizar las actividades de las mismas bajo sus nuevas características, esto conforme los últimos años ha rendido grandes frutos a nivel recaudatorio, puesto que se ha generado por el mismo método de las herramientas digitales la difusión de la indispensable formalidad fiscal que se requiere en estas empresas, por lo que es imprescindible que los empresarios mexicanos, principalmente los jóvenes estén informados y consientes de la importancia que tendrá para el futuro de sus empresas, la formalidad fiscal en la que estarán implicados. Esto a su vez, deberá generar un incremento en la ética fiscal y responsabilidad moral de todos los mexicanos considerados como contribuyentes del país.

Bibliografía

- Abreu, J. L. (2015). Análisis al método de la investigación. *Daena: International Journal of Good Conscience*, 10(1), 205-214.
- Aguirre Quezada, J. P., y Sánchez Ramírez, M. C. (2019, febrero). *Evasión fiscal en México*. Instituto Belisario Domínguez. <<http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/4338/Cuaderno%20de%20Investigaci%c3%b3n%2055.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>.

- Azqueta Díaz de Alda, A. (2017). *El concepto de emprendedor: origen, evolución e interpretación*. Universidad de Navarra.
- Arellano Romero, D. (2019). La evolución de las startup: las scaleups, modelo de negocio y camino para convertirse en empresa. *Revista Lidera*, (14), 25-18.
- Bonet, J., y Reyes-Tagle, G. (2010). *Evolución de los Determinantes de los Ingresos Propios en los Estados Mexicanos. Los casos de Baja California y Michoacán*. Cepal. <<http://www.cepal.org/>>.
- Díaz de Alda, A. (2017, diciembre 18-19). *El concepto de emprendedor: origen, evolución e interpretación* [Conferencia]. Simposio Internacional El Desafío de Emprender en la Escuela del Siglo XXI, Sevilla, España.
- Duarte Cueva, F. (2007). Emprendimiento, empresa y crecimiento empresarial. *Contabilidad y negocios*, 2(3), 46-56. <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281621764007>>.
- García Ortiz, J. Y., Silva Olvera, M. de los A., Parga Montoya, N., y Bojórquez Guerrero, L. P. (2021). El liderazgo emprendedor, y la innovación en empresas manufactureras. *Contabilidad y Negocios*, 16(31), 131-144.
- Guevara Albán, G. P., Verdesoto Arguello, A. E., y Castro Molina, N. E. (2020). Metodologías de investigación educativa (descriptivas, experimentales, participativas, y de investigación-acción). *Revista Científica Mundo de La Investigación y El Conocimiento*, 4(3), 163-173.
- Jiménez Almaraz, M. I. (2003). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. *Revista del Centro de Investigación*, 5(20), 77-90. <<https://www.redalyc.org/pdf/342/34252007.pdf>>.
- Lagunas, S., y León Vite, E. L. (2018). Perspectiva para la composición futura de los medios de fiscalización en México. *Contaduría y Administración*, 65(2), 165. <<https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2018.1867>>.
- Luna González, L. (2014). Startups, modelo para una economía emergente y creativa. *Revista Digital Universitaria UNAM* .
- Mata Ferrusquía, R. (2022, abril 26). Las 100 startups de mayor crecimiento en México. *Forbes México*. <<https://www.forbes.com.mx/nuestra-revista-las-100-startups-de-mayor-crecimiento-en-mexico/>>.
- Ochoa León, M. (2014). *Elusión o evasión fiscal*. San Nicolas de Hidalgo.
- OECD. (2005). *Medición de las Actividades Científicas y Tecnológicas. Directrices propuestas para recabar e interpretar datos de la innovación tecnológica: Manual Oslo*.

- Romero, D. A. (2019). La evolución de las startups: las scaleups, modelo de negocio y camino para convertirse en empresa. *Revistas PUCP*, 25-28. <<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/23643/22604>>.
- Sanciprián, E. (2020). Declaraciones por el uso de plataformas tecnológicas. *IDC Online*.
- Servicio de Administración Tributaria. (2023). *El Sat informa los resultados de los estudios de evasión fiscal realizados en 2022*. Gobierno de México. <<https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-informa-los-resultados-de-los-estudios-de-evasion-fiscal-realizados-en-2022-009-2023>>.
- Silva, J. (2008). *Emprendedor «Crear su propia Empresa»*. Alfaomega.
- Valdaliso, J. M., Urbano, D., Ripollés, M., y Perez, J. M. (2005). *La empresa y el espíritu emprendedor de los jóvenes*. Instituto Superior de Formación del Profesorado.
- Vásquez Hidalgo, I. (2005). *Tipos de estudio y métodos de investigación*. Gestio-polis. <www.gestiopolis.com>.



Los estímulos fiscales y su tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta para el sector agropecuario

*Laura Adriana Saucedo Loera
Miguel Ángel Oropeza Tagle
Juana Magaly Salazar Rubalcava
Guillermo Armando Pérez Ramos*

Resumen

El caso práctico tiene como premisa determinar si el diseño del régimen de excepción, los estímulos fiscales al sector agropecuario y su tratamiento para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta generan las condiciones favorables para apuntalar el incremento de producción e inversión en el sector agropecuario. Para ello tenemos que establecer si los estímulos y régimen de excepción al sector agropecuario están alineados con la exposición de motivos que los originó, dando una opinión sobre su viabilidad como política nacional de fomento al sector. Otro factor por considerar es el comportamiento de los países que son socios comerciales principales en el TMEC por el intercambio comercial y de competencia en el mercado de productos primarios. La autosustentabilidad alimentaria del país es un tema de seguridad nacional y de combate intenso a la pobreza ubicada en comuni-

dades rurales que tienen que migrar a las ciudades por la falta de un ingreso que les permita satisfacer sus necesidades. Es por esto, que se plantean el cálculo de las distintas modalidades de los regímenes posibles en la determinación del impuesto sobre la renta para personas física y morales, estableciendo una correlación entre el importe del beneficio económico, la tasa efectiva y el valor de los ingresos obtenidos a efecto de encontrar en cuánto y a quiénes se está beneficiando con las medidas tomadas por el esquema vigente.

Palabras clave: Estímulos fiscales, impuesto sobre la renta, sector agropecuario.

Abstract

This work is in the premise of determining whether the design of the exception regime, fiscal stimulus to the agricultural sector and its treatment for the purposes of the Income Tax Act promotes favorable conditions to increase production and investment in the agricultural sector. To do this, we need to determine whether the stimulus and the exception regime for the agricultural sector are aligned with the motives that gave rise to them, giving an opinion on their feasibility as a national policy to promote the sector. Another factor to consider is what countries trading partners in the USMCA are doing on agriculture tax scheme for a better trade and competition in the primary products market.

The country's food self-sustainability is a matter of national security and intense combat to poverty located in rural communities that have to migrate to cities because of the lack of an income that allows them to meet their needs. This is why the calculations of the different modalities of the possible schemes in the determination of income tax for natural and moral persons are proposed, establishing a correlation between the amount of economic benefit, the effective rate and the value of the income obtained in order to find who is benefiting from the arrangement taken by the current scheme.

Keywords: Fiscal incentives, income tax, agricultural sector.

Introducción

En México, existen las figuras de los estímulos fiscales y regímenes de excepción que apoyan de una forma directa a ciertos sectores de contribuyentes para incentivar sus actividades económicas vía la disminución de la cuantía del impuesto o bien una disminución en la base de determinación de este. El presente estudio de caso versa sobre el tratamiento de los estímulos fiscales establecidos tanto en Ley de Ingresos de la Federación como en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta y resoluciones de facilidades administrativas para su aplicación en la determinación del tributo para los contribuyentes del sector agropecuario, ganadero, silvícola y pesquero en 2020.

Partiendo de la interpretación de que los estímulos fiscales representan ventajas económicas otorgadas por la normativa tributaria al individuo que está sujeto al pago de un impuesto, con el propósito de lograr objetivos relacionados con políticas económicas y el bienestar colectivo, es objeto de este trabajo el conocer, analizar y hacer una reflexión sobre el efecto de la aplicación de las facilidades, tratamientos de excepción por la rama de actividad económica y los estímulos fiscales establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para la determinación del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas y morales del sector agropecuario en los distintos estratos de ingresos acumulables. El resultado en la aplicación del beneficio fiscal en el sector primario de la economía para 2020 pudiera ser más redituable para el Estado, si se aplicara en creación de infraestructura o apoyo directo en bienes de capital a pequeños productores, permitiendo su movilidad en la escala de percentiles de ingresos conforme a las mediciones de los censos económicos practicados por el INEGI.

En términos de política económica nacional o fines sociales específicos es un tema de análisis interesante por su efecto en un entorno económico de menor crecimiento por eventos históricos sin precedente como lo es la pandemia por el virus SARS-COV2, cuyo impacto en las economías de todos los países y en específico en el sector agropecuario, ofrece un panorama de incertidumbre que ocasiona detenimiento en la cadena productiva y la seguridad alimentaria; además, se piensa que las consecuencias todavía están por exteriorizarse (Luque Zúñiga *et al.*, 2021); por ahora se aprecia un crecimiento en los costos de los insumos y servicios ligados (Eras Agila *et al.*, 2021). Así mismo, se debe contemplar el efecto en las metas inflacionarias y presiones financieras que actualmente enfrenta el Estado Mexicano.

Marco teórico

Origen constitucional de los impuestos

Según lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su edición de 2020, se establece el deber de todos los ciudadanos mexicanos de participar en el financiamiento de las actividades gubernamentales. Por lo tanto, es de crucial importancia que las normativas legales relacionadas con asuntos fiscales cumplan con los principios fundamentales inscritos en la Constitución, con el propósito de garantizar una base jurídica sólida para aquellos que están sujetos a las obligaciones fiscales, en congruencia con los preceptos de nuestra máxima legislación. Además, el artículo 73, fracción VII, de la CPEUM establece como una responsabilidad del Congreso de la Unión el análisis y la aprobación de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto público.

De acuerdo con Kelsen (2011), el sistema jurídico es la forma en que se relacionan un conjunto de normas jurídicas sobre la base del principio de jerarquía. Este principio permite concretar el orden de aplicabilidad de las diferentes normas jurídicas, su base es que una norma nunca va a poder disponer algo que sea contrario a una norma situada en un escalón superior, jerárquicamente hablando. En nuestro ordenamiento jurídico está presente el orden en el artículo 133 de nuestra Carta Magna. El fundamento legal en materia de estímulos fiscales se encuentra en la CPEUM (2020) en sus artículos 25 y 28.

Derecho financiero

Según Pugliese (1992), la materia del derecho financiero se caracteriza por ser el ámbito que se enfoca en el análisis organizado de las regulaciones que supervisan la obtención, administración y utilización de los recursos económicos requeridos por el Estado y otros entes públicos para llevar a cabo sus labores. Además, esta disciplina se ocupa de examinar las interacciones legales que surgen entre las distintas ramas del gobierno y las entidades estatales, así como entre los individuos, como resultado de la implementación de las disposiciones normativas correspondientes.

Es importante recalcar que el derecho financiero no solo es de orden económico, sino que está influido de forma determinante por factores políticos.

Estos factores políticos, sociales, éticos, étnicos, jurídicos, entre otros, son el detonante de las decisiones y necesidades estatales para lo cual requiere del recurso económico.

Derecho tributario

Por otro lado, el derecho tributario como parte del derecho financiero es definido por De la Garza (2002), como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos. Esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, así como los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación. Este derecho tributario, también conocido como derecho fiscal, es consecuencia de la evolución de la relación del gobernante con los gobernados. En concordancia con lo establecido en el artículo 31 y en el artículo 14 de la CPEUM (2020) una de las fuentes de relevancia primordial del derecho tributario es una Ley, que es el resultado de una valoración político-social del legislador, contemplando su efecto económico y de contribución al logro de los fines del Estado. El derecho tributario formal, en México, está plasmado en el Código Fiscal de la Federación, y es supletorio de las Leyes específicas de cada tributo en caso de errores o situaciones no previstas, así como el derecho federal común, siempre que no sea contrario a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Definición y finalidades de los estímulos fiscales

Habitualmente, cada año se introducen modificaciones o ajustes a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en algunos casos otorgando ventajas fiscales que disminuyen la carga impositiva de los contribuyentes. Estos incentivos se perciben como una manera de apoyar a un sector que se considera frágil y de importancia para la seguridad nacional. Conforme a lo expuesto por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en 1990, los estímulos fiscales hacen referencia a beneficios de índole financiera otorgados por la legislación fiscal al individuo que está sujeto al pago de un impuesto. Estos beneficios tienen como objetivo alcanzar ciertos fines relacionados con el bienestar colectivo. Para que estos estímulos sean aplicables, se requiere la existencia de un tributo o

contribución a ser abonado por el receptor del beneficio y una situación especial del contribuyente, que ha sido establecida previamente en términos generales por la disposición legal que brinda dicho estímulo.

Los beneficios de los estímulos fiscales tienen un fin extrafiscal, que normalmente son actuar como promotores de actividad económica en sectores específicos de influencia con reducciones tributarias que satisfacen un interés social, aunque no todos los beneficios fiscales son alicientes (Lozano Rodríguez, 2021). Sin embargo, en México existe un notable crecimiento en los programas de estímulos fiscales a la innovación y otros sectores, a partir del siglo XXI (Unger, 2011).

Estos estímulos fiscales están diseñados para aliviar la carga tributaria de los agricultores y fomentar el crecimiento sostenible de esta importante industria. Algunos ejemplos de estímulos fiscales y regímenes de excepción para la agricultura en México son:

Deducciones y Exenciones Específicas: La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) contempla deducciones específicas para los gastos relacionados con actividades agrícolas, como la deducción de inversiones en maquinaria, equipo y tecnología agrícola. También se pueden aplicar exenciones fiscales para ciertos ingresos generados por la venta de productos agrícolas.

Cabe mencionar que en cada uno de los casos estudiados, se especifica el porcentaje de exenciones y apoyos que establecen la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el fin de poder hacer un cálculo y posteriormente una comparación con cada uno de los casos.

Aplicación de estímulos fiscales en países TMEC

Es de mucha utilidad para evaluar el impacto de la política económica tomada por México, hacer una comparación del costo impositivo en los diferentes países, como una medida de referencia con la cual se van a enfrentar los productores del sector agropecuario en el mercado. Esto no solo pensando en los productores que exportan sus productos, sino los desafíos en el mercado interno al tener una importación masiva de bienes producidos con inversiones y bajo reglas de operación que les facilita la competitividad.

La comparación obligada de referencia es nuestro socio comercial número uno, como lo es Estados Unidos de Norteamérica, donde no existen como tal, estímulos fiscales al sector agropecuario. En el caso de productores perso-

nas físicas son gravables las ganancias de capital, y pueden aplicar a la devolución de Income Tax (ISR) solicitado ante el Internal Revenue System (SAT) por la aplicación del equivalente en México a deducciones personales, que consideran a capacidad contributiva del individuo en función a elementos particulares como lo son: edad, número de dependientes económicos, pérdidas en inversiones de otros sectores e incluso de forma extraterritorial, pero no por el tipo de actividad. Esta devolución es de un importe efectivamente enterado con anterioridad, por lo que no hay elementos de disminución ni en base ni en tasa o tarifa. En el caso de las personas morales del sector agropecuario no existen tampoco estímulos como tal por la actividad, sino que están sujetas al régimen de corporaciones donde tampoco hay elementos de disminución ni en base ni en tasa o tarifa. Los apoyos al sector agropecuario se otorgan mediante: préstamos para proyectos de reciente creación o tribus nativas estadounidenses, préstamos para adquisición de tierras, equipamiento o costos operativos, préstamos para agricultura sustentable y precios de garantía y métodos de coparticipación; sin embargo, se tendría que analizar el impacto positivo de estos en los sectores alimentarios, lo que no sucede en países de Latinoamérica, como es el caso de Nicaragua (García Navarro, 2017).

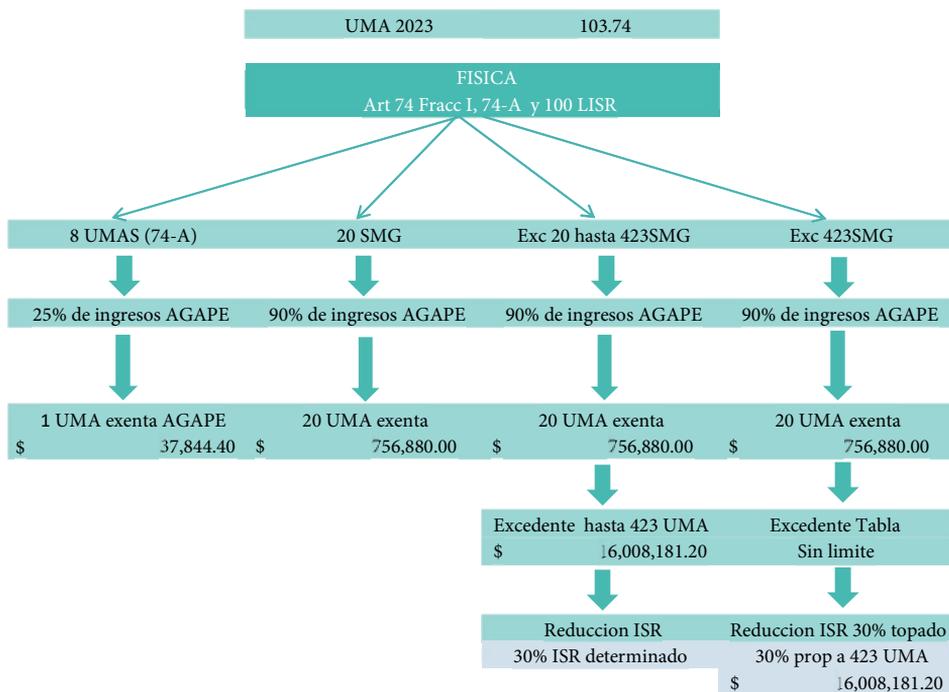
En el caso de Canadá, socio comercial de México en TMEC y gran productor de granos, las condiciones de apoyo son muy similares a las estadounidenses, otorgando financiamiento, pero no disminución en base ni en tasa o tarifa, pero que es diferente en cuanto a que los financiamientos son otorgados por las provincias y no por el gobierno central. Dentro del financiamiento, aparte de las modalidades de Estados Unidos, está el préstamo con garantía de la producción futura.

Concluyendo con un análisis breve del tema en diferentes países del mundo, se sabe que Estados Unidos, Reino Unido, Francia y Alemania emplean políticas juiciosas que limitan la deducibilidad de gastos para evitar la evasión fiscal (Fochmann *et al.*, 2021). En países como Holanda y Alemania, el incentivo, se encuentra en el impuesto a las ganancias operativas (Wali, 2021); mientras que en España existen estudios que demuestran un efecto negativo del impuesto de sociedades, sobre todo en el incremento de la productividad en empresas altamente rentables (Romero-Jordán *et al.*, 2020).

Método de investigación

El tipo de investigación es correlacional, al intentar ver la correspondencia entre el efecto de los estímulos, tratamientos diferenciados y facilidades otorgadas al sector agropecuario en materia del Impuesto sobre la Renta y el rendimiento porcentual financiero calculado en distintos tamaños de actores económicos. Esta relación entre las variables intenta obtener un patrón predecible para un grupo o población, como lo es, los contribuyentes del sector agropecuario. Su enfoque es cualitativo, teniendo un enfoque causa-efecto en el análisis de leyes vigentes para obtener una comprensión completa del tratamiento fiscal de estos estímulos y que nos permita generalizar al sector una conclusión de aplicación operativa que puede replicarse.

Figura 1. Modalidades del cálculo para personas físicas en diferentes estratos de ingresos de aplicación de los estímulos y/o tratamientos diferenciados en 2023.



Fuente: Elaboración propia

Cálculo personas físicas diferentes modalidades según los ingresos

Caso de la primera modalidad

En este primer caso, donde una persona física obtiene ingresos de hasta 8 UMA elevadas al año, que en 2023 era por un monto de hasta \$302 752.00, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023, consistente en una exención de 1 UMA elevada al año (\$37 844.40 para el ejercicio 2023), debe obtener al menos el 25 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Caso de la segunda modalidad

En el segundo caso, donde una persona física obtiene ingresos de hasta 20 UMA elevadas al año, que en 2023 equivale a un monto de hasta \$756 880.00, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad, y siempre que el pago sea por pertenecer a una sociedad mercantil, y el pago lo realice la empresa por cuenta de sus integrantes.

Caso de la tercera modalidad

En el tercer caso, donde una persona física obtiene ingresos que exceden 20 UMA elevadas al año, pero inferiores a 423 UMA, que en 2023 era por un monto de entre \$756 880.00 y hasta \$16 008 181.20 respectivamente, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las transferencias de bienes de naturaleza patrimonial o bienes patrimoniales y parcelas de su titularidad que hayan estado destinados a su

operación, y siempre que el pago sea por pertenecer a una sociedad mercantil, y el pago lo realice la empresa por cuenta de sus integrantes.

Caso de la cuarta modalidad

En el cuarto caso, donde una persona física obtiene ingresos que exceden 423 UMA elevadas al año, que en 2023 era por un monto de \$16 008 181.20, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad, y siempre que el pago sea por pertenecer a una sociedad mercantil, y el pago lo realice la empresa por cuenta de sus integrantes.

Tabla 1. Cálculo personas físicas diferentes modalidades según los ingresos.

<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
<i>Ingresos</i>				
Ingresos actividad agropecuaria	\$160 000.00 (76.19 %)	\$ 750 170.86	\$ 12 721 170.86	\$ 32 721 170.86
Ingresos venta no agropecuaria/ venta activo fijo	\$50 000.00 (23.81 %)	\$-	\$-	\$-
Ingresos totales	\$210 000.00 (100 %)	\$ 750 170.86	\$ 12 721 170.86	\$ 32 721 170.86
Ingresos exentos Art. 74 LISR	\$ 37 844.00	\$ 756 880.00	\$ 756 880.00	\$ 756 880.00
Ingresos acumulables	\$172 156.00	\$-	\$ 11 964 290.86	\$31 964 290.86

<i>Proporciones de ingreso gravado y exento</i>				
Ingreso total	\$210 000.00 (100%)	\$750 170.86	\$12 721 170.86 (100%)	\$32 721 170.86 (100%)
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Proporción acumulables	\$172 156.00 (81.98%)	\$-	\$11 964 290.86 (94.05%)	\$ 31 964 290.86 (97.68%)
Proporción exento	\$ 37 844.00 (18.02%)	\$750 170.86	\$ 756 880.00 (5.95%)	\$756 880.00 (2.32%)
<i>Deducciones</i>				
Gastos AGAPE/ Actividad	\$127 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Gastos no AGA- PE/Costo venta AF	\$40 000.00	\$-	\$-	\$-
Facilidades administrativas gastos SCF	\$-	\$-	\$-	\$-
Total de deducciones	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Proporción deducible	81.98%	0.00%	94.05%	97.68%
Monto de deducciones autorizadas	\$137 163.39	\$-	\$9 571 412.07	\$17 571 643.06
<i>La reducción del ISR al 40% en las personas físicas</i>				
Monto total de ingresos				\$32 721 170.86
Monto ingresos tope reducción de ISR				\$17 755 230.11
Proporción con reducción				54.26%
Proporción sin reducción				45.73%

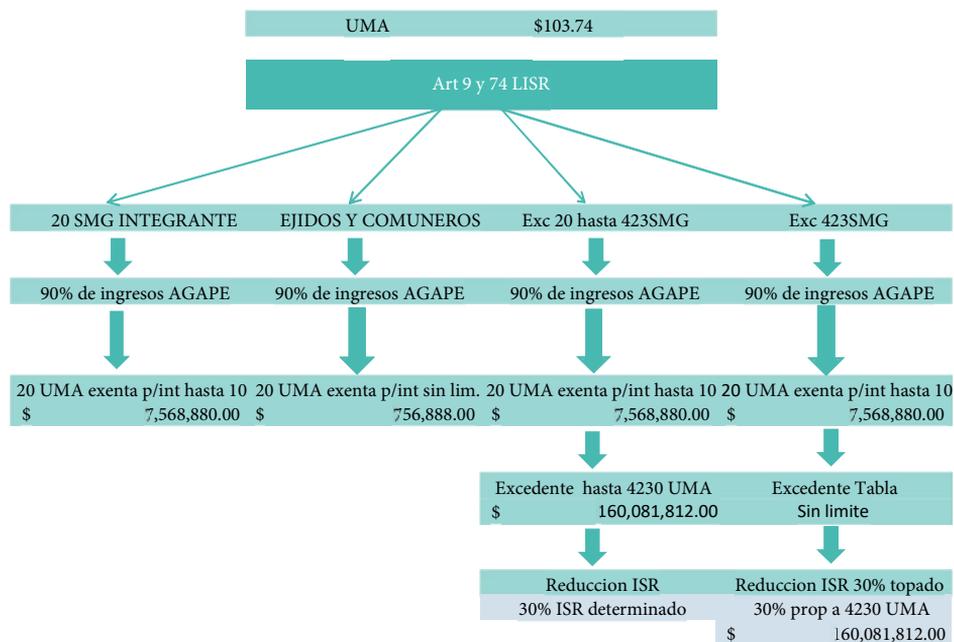
<i>Determinación del impuesto</i>				
Ingresos acumulables	\$172 156.00	\$-	\$11 964 290.86	\$31 964 290.86
Deducciones autorizadas	\$137 163.39	\$-	\$9 571 412.07	\$17 571 643.06
Base del impuesto	\$34 992.61	\$-	\$2 392 878.79	\$14 209 060.75
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Límite inferior tabla Art.152 LISR	\$8 952.50	\$-	\$1 503 902.47	\$4 511 707.38
Excedente BASE impuesto menos límite inferior	\$26 040.11	\$-	\$ 888 976.32	\$9 697 353.37
% a aplicar sobre excedente del límite inferior	6.40 %	0.00 %	34.00 %	35 %
Impuesto marginal	\$1 666.57	\$-	\$302 251.95	\$3 394 073.68
Cuota fija	\$171.88	\$-	\$392 294.17	\$1 414 947.85
Impuesto Art. 152 LISR	\$1 838.45	\$-	\$694 546.12	\$4 809 021.53
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$551.53	\$-	\$208 363.84	\$1 442 706.46
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$1 286.91	\$-	\$486 182.28	\$3 366 315.07
<i>Tasa impositiva efectiva</i>				
Ingresos totales	\$210 000.00	\$1 021 170.86	\$12 721 170.86	\$32 721 170.85
Costos y gastos	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Resultado antes de impuestos	\$42 686.77	\$204 233.86	\$2 544 230.86	\$14 544 235.86
Impuesto Art. 152 LISR	\$1 286.91	\$-	\$486 182.28	\$3 366 315.07
Tasa efectiva	3.01 %	0.00 %	19.11 %	23.15 %

Resultado después de impuestos	\$41 399.86	\$204 233.86	\$2 058 048.58	\$11 177 920.79
Resultado/valor de los ingresos	19.71 %	20.00 %	16.18 %	34.16 %
<i>Cálculo sin beneficios</i>				
Ingresos acumulables	\$210 000.00	\$1 021 170.86	\$12 721 170.86	\$32 721 170.86
Deducciones autorizadas	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Base del impuesto	\$42 686.77	\$204 233.86	\$2 544 230.86	\$14 544 235.86
Límite inferior tabla Art. 152 LISR	\$8 952.50	\$185 852.58	\$1 503 902.47	\$4 511 707.38
Excedente BASE impuesto menos límite inferior	\$33 734.27	\$18 381.28	\$1 040 328.39	\$10 032 528.48
% a aplicar sobre excedente del límite inferior	6.40 %	21.36 %	34.00 %	35 %
Impuesto marginal	\$2 158.99	\$3 926.24	\$353 711.65	\$3 511 384.97
Cuota fija	\$171.88	\$19 682.13	\$392 294.17	\$1 414 947.85
Impuesto Art. 152 LISR	\$2 330.87	\$23 608.37	\$746 005.82	\$4 926 332.82
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$-	\$-	\$-	\$-
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$2 330.87	\$23 608.37	\$746 005.82	\$4 926 332.82

<i>Tasa impositiva sin la aplicación de estímulos</i>				
Ingresos totales	\$210 000.00	\$1 021 170.86	\$12 721 170.86	\$32 721 170.86
Costos y gastos	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Resultado antes de impuestos	\$42 686.77	\$204 233.86	\$2 544 230.86	\$14 544 235.85
Impuesto Art. 152 LISR	\$2 330.87	\$23 608.37	\$746 005.82	\$4 926 332.82
Tasa efectiva	5.46 %	11.56 %	29 %	33.87 %
Resultado después de impuestos	\$40 355.90	\$180 625.49	\$1 798 225.04	\$9 617 903.04
Resultado/valor de los ingresos	19.22 %	19.69 %	14.14 %	29.39 %
<i>Comportamiento en el resultado y tasa impositiva</i>				
Ahorro del productor	\$1 043.96	\$23 608.37	\$259 823.54	\$1 560 017.75
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Diferencia tasa efectiva	2.45 %	11.56 %	10.21 %	10.72 %
Aumento % resultado después de impuestos	2.59 %	13.07 %	14.45 %	14.89 %

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 28, 74, 151 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2023).

Figura 2. Modalidades del cálculo para personas morales en diferentes estratos de ingresos de aplicación los estímulos y/o tratamientos diferenciados en 2023.



Fuente: Elaboración propia

Cálculo personas morales en diferentes modalidades según los ingresos

Caso de la primera modalidad

En este primer caso, donde una persona moral obtiene ingresos que no exceden 20 UMA elevadas al año por integrante, tomando un total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$13 413 837.60, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en

este monto las ventas de propiedades inmuebles permanentes o propiedades inmuebles permanentes y parcelas de su titularidad que hubieran estado destinadas a su operación.

Caso de la segunda modalidad

En este segundo caso, donde una persona moral obtiene ingresos que exceden 20 UMA, pero menos de 423 UMA elevadas al año por integrante, tomando un total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$164 698 355.11 y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las disposiciones de bienes inmuebles duraderos o bienes inmuebles duraderos y parcelas de su propiedad que habían sido utilizados para su funcionamiento.

Caso de la tercera modalidad

En el tercer caso, planteamos un cálculo alternativo a la segunda modalidad, con los mismos datos, pero efectuando el cálculo por cuenta de las integrantes personas físicas. En esta alternativa donde una persona moral obtiene ingresos que exceden 23 UMA, pero menos de 423 UMA elevadas al año por integrante, tomando un total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$164 698 355.11, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Caso de la cuarta modalidad

En este segundo caso, donde una persona moral obtiene ingresos que exceden 20 UMA, pero menos de 423 UMA elevadas al año por integrante, tomando un

total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$164 698 355.11, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Tabla 2. Cálculo personas morales diferentes modalidades según los ingresos.

	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
<i>Ingresos</i>				
Ingresos actividad agropecuaria	\$ 5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Ingresos venta activo fijo	\$-	\$-	\$-	\$-
Ingresos totales	\$ 5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Ingresos exentos Art. 74 LISR	\$7 787 156.27	\$7 787 156.27	\$7 787 156.27	\$7 787 156.27
Ingresos acumulables	\$ -	\$54 934 014.59	\$54 934 014.59	\$154 934 014.59
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
<i>Proporciones de ingreso gravado y exento</i>				
Ingreso total	\$ 5 721 170.86	\$62 721 170.86 (100 %)	\$62 721 170.86 (100 %)	\$162 721 170.86 (100 %)
Proporción acumulables	\$-	\$55 152 370.86 (87.93 %)	\$55 152 370.86 (87.93 %)	\$154 934 014.59 (95.21 %)
Proporción exento	\$7 568 800 (0.00 %)	\$7 568 800.00 (12.07 %)	\$7 568 800.00 (12.07 %)	\$7 568 800.00 (4.79 %)
<i>Deducciones</i>				
Gastos Actividad	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Costo venta AF	\$-	\$-	\$-	\$-

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL PAGO DE IMPUESTOS EN MÉXICO

Facilidades administrativas gastos SCF	\$-	\$-	\$-	\$-
Total de Deducciones	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Proporción deducible	0.00 %	87.93 %	87.93 %	95.21 %
Monto de deducciones autorizadas	\$ -	\$44 120 580.43	\$44 120.580.43	\$123 941 461.42
<i>La reducción del ISR al 30 % en las personas físicas y morales (40 % personas físicas)</i>				
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Monto total de ingresos	\$5 721 170.86	\$56 378 930.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Monto ingresos tope reducción de ISR	\$ 164 700 143.50	\$164 700 143.50	\$ 164 700 143.50	\$164 700 143.50
Proporción con reducción	100 %	100 %	100 %	82.43 %
Proporción sin reducción	0 %	0 %	0 %	17.57 %
<i>Determinación del impuesto</i>				
Base del impuesto			\$12 244 234.17	
Integrantes			10	
Ingreso acumulable por integrante PF			\$1 254 423.42	
<i>Por integrante</i>				
Base			\$1 254 423.42	
Límite inferior			\$1 127 926.85	
Excedente límite inferior			\$126 496.57	
% sobre límite inferior			32 %	

	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Impuesto marginal			\$40 478.90	
Cuota fija			\$271 981.99	
Impuesto total			\$312 460.89	
Ingresos Acumulables	\$-	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Deducciones autorizadas	\$-	\$44 120 580.43	\$44 120 580.43	\$123 941 461.42
Base del impuesto/Base total integrantes	\$-	\$18 600 590.43	\$18 600 590.43	\$38 779 709.44
Tarifa aplicada por integrante			% según ingreso	
Tasa	30 %	30 %		30 %
ISR del ejercicio/de todos los integrantes	\$-	\$5 580 177.13	\$5 580 177.13	\$11 633 912.83
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$-	\$1 674 053.14	\$2 232 070.85	\$3 490 173.85
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$-	\$3 906 123.99	\$3 348 106.28	\$8 143 738.98
<i>Tasa impositiva efectiva</i>				
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Ingresos totales	\$5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Costos y gastos	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Resultado antes de impuestos	\$1 144 234.17	\$12 544 234.17	\$12 544 234.17	\$32 544 234.17
Impuesto Art. 152 LISR	\$-	\$3 906 123.99	\$3 348 106.28	\$8 143 738.98
Tasa efectiva	0.00 %	31.14 %	26.69 %	25.02 %

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL PAGO DE IMPUESTOS EN MÉXICO

Resultado después de impuestos	\$1 144 234.17	\$1 216 320.14	\$893 622.96	\$2 037 856.67
Resultado/valor de los ingresos	20.00 %	1.94 %	1.42 %	1.25 %
<i>Cálculo sin beneficios</i>				
Ingresos acumulables	\$5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$ 62 721 170.86	\$162 721 170.86
Deducciones autorizadas	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Base del impuesto	\$1 144 234.17	\$12 544 234.17	\$12 544 234.17	\$32 544 234.17
Tasa	30 %	30 %	30 %	30 %
ISR del ejercicio	\$343 270.25	\$3 763 270.25	\$3 763 270.25	\$9 763 270.25
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$-	\$-	\$-	\$-
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$343 270.25	\$3 763 270.25	\$3 763 270.25	\$9 763 270.25
<i>Tasa impositiva sin la aplicación de estímulos</i>				
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Ingresos totales	\$5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Costos y gastos	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Resultado antes de impuestos	\$1 144 234.17	\$12 544 234.17	\$12 544 234.17	\$32 544 234.17
Impuesto Art. 152 LISR	\$397 838.66	\$4 226 332.23	\$4 226 332.23	\$11 226 332.23
Tasa efectiva	30.00 %	30.00 %	30.00 %	30.00 %
Resultado después de impuestos	\$745 395.51	\$8 317 901.94	\$8 317 901.94	\$21 317 901.94
Resultado/valor de los ingresos	13.05 %	13.26 %	13.26 %	13.10 %
<i>Comportamiento en el resultado y tasa impositiva</i>				

Ahorro del productor	\$397 838.66	\$320 208.24	\$320 208.24	\$3 082 593.25
Diferencia tasa efectiva	30.00 %	1.14 %	3.31 %	4.98 %
Aumento % resultado después de impuestos	45.99 %	14.62 %	10.74 %	9.56 %

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 9, 28, 74 y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2023).

Comparación de resultados

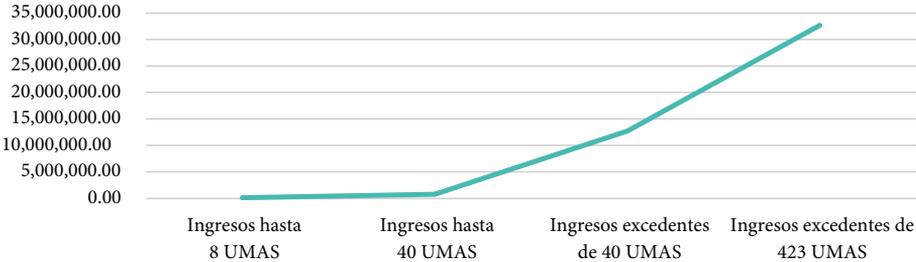
Tabla 3. Comparativo del efecto de la aplicación de estímulos fiscales y tratamientos diferenciados, personas físicas.

<i>Persona física</i>	<i>Ingreso (Caso)</i>	<i>Ahorro productos</i>	<i>Diferencia tasa efectiva</i>	<i>Aumento % resultados</i>
Ingresos hasta 8 UMA	\$210 000.00	\$1 043.96	5.46 %	2.59 %
Ingresos hasta 40 UMA	\$1 021 170.86	\$23 608.37	11.56 %	13.07 %
Ingresos excedentes de 40 UMA	\$12 721 170.86	\$259 823.54	29.32 %	14.45 %
Ingresos excedentes de 423 UMA 10 Integrantes	\$22 721 170.86	\$1 560 017.75	33.87 %	14.89 %

Fuente: Elaboración propia.

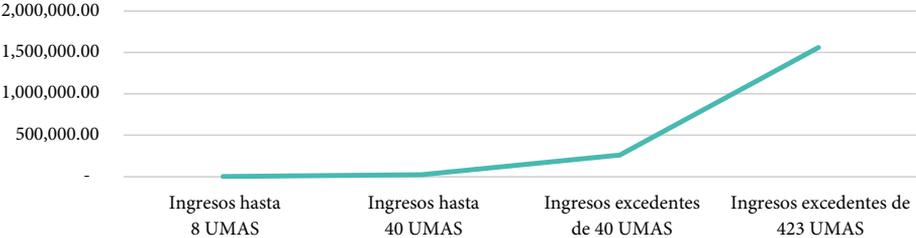
Las categorías de ingresos se plantearon con ingresos dentro de cada una de las alternativas planteadas en la LISR de 2023. Se utilizó una proporción de costos y gastos similar en todos los casos a efecto de medir la diferencia en condiciones similares de porcentaje de utilidad de operación en relación con los ingresos.

Gráfica 1. Ingresos agropecuarios, personas físicas.



Fuente: Elaboración propia.

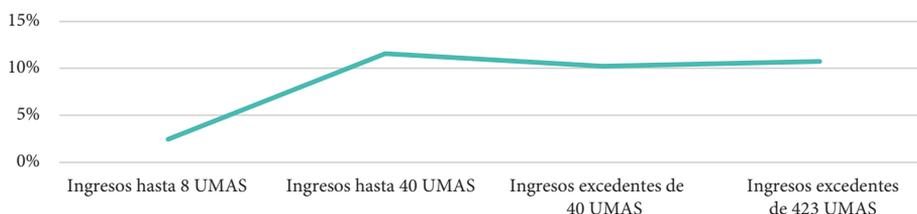
Gráfica 2. Ahorro productor -Personas físicas.



Fuente: Elaboración propia.

El ahorro del productor es de un comportamiento similar al ingreso, situación lógica, ya que, el que más ingresa más paga, y en términos absolutos (pesos y centavos) también es creciente en función al ingreso. Sin embargo, en el análisis de tasas y resultados económicos, el comportamiento no es creciente como en esta tabla de ahorro al productor.

Gráfica 3. Diferencia tasa efectiva -Personas físicas.

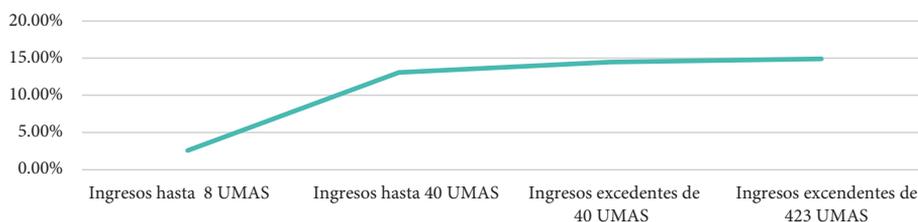


Fuente: Elaboración propia

La disminución de la tasa impositiva, por una parte, en el caso de los pequeños, la tasa impositiva se mueve poco, porque contribuye poco, porque gana poco y se le apoya con no pagar poco. Este apoyo no es una política de fomento al productor pequeño, ya que la movilidad dentro de la escala económica estribaría en que estos pequeños vayan al siguiente nivel de ingreso, situación que solo lograrían con más capital de trabajo, más infraestructura y más apoyo técnico. Una política de apoyos directos al pequeño productor, verificada con sus incrementos de productividad (apoyar a los que hacen rendir el apoyo). Las figuras de precios de garantía al productor y una cadena de comercialización que elimine pasos de intermediación pudieran ser un factor real de crecimiento.

Por otro lado, en el caso del sector de mayores ingresos es donde menos se mueve la tasa impositiva, es decir, el apoyo a los grandes productores no tiene un impacto tan importante en su resultado financiero. Esto puede originar que no vengan grandes inversiones al sector tanto del inversor nacional como del inversionista extranjero. Estos grandes productores son importantes para la economía nacional, ya que son los que realmente desarrollan el mercado, marcan pauta en las técnicas de qué producir y cómo, además de que normalmente son grupos de empresas que también generan valor agregado en la industrialización de estos productos, volviendo el círculo virtuoso y convirtiéndose en una real política de desarrollo del sector.

Gráfica 4. Aumento % resultados -Personas físicas.



Fuente: Elaboración propia

El aumento porcentual del resultado financiero del productor inferior en los dos extremos de los casos con percepción en el ingreso. Tal parece que esta política castiga al que crece. Una política de fomento no debe sustentarse en apoyar menos a los grandes actores o los más pequeños, porque no tienen capacidad de crecer, sino apoyar a todos los actores a fin de desarrollar este sector de la economía del país.

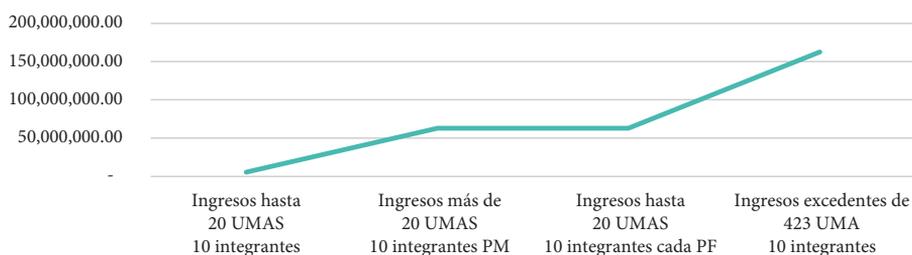
Tabla 4. Comparativo del efecto de la aplicación de estímulos fiscales y tratamientos diferenciados, personas morales.

<i>Persona Moral</i>	<i>Ingreso (Caso)</i>	<i>Ahorro productos</i>	<i>Diferencia tasa efectiva</i>	<i>Aumento % resultados</i>
Ingresos hasta 20 UMA 10 Integrantes	\$5 721 170.86	\$397 838.66	30.00 %	45.99 %
Ingresos más de 20 UMA 10 Integrantes PM	\$62 721 170.86	\$320 208.24	1.14 %	14.63 %
Ingresos más de 20 UMA 10 Integrantes cada PF	\$62 721 170.86	\$3 913 871.34	3.31 %	10.74 %
<i>Persona Moral</i>	<i>Ingreso (Caso)</i>	<i>Ahorro productos</i>	<i>Diferencia tasa efectiva</i>	<i>Aumento % resultados</i>
Ingresos Excedentes de 4230 UMA 10 Integrantes	\$162 721 170.86	\$3 082 593.25	4.98 %	9.56 %

Fuente: Elaboración propia.

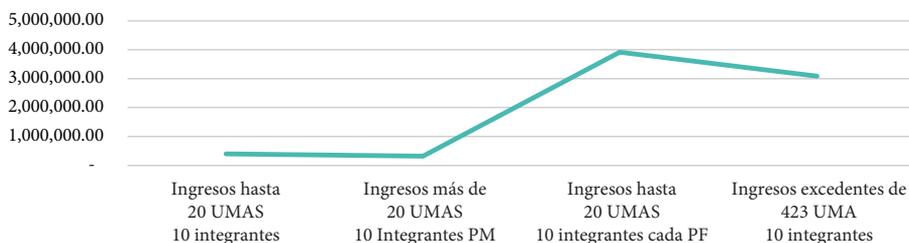
Las categorías de ingresos se plantearon con ingresos dentro de cada una de las alternativas planteadas en la LISR de 2023. Se utilizó una proporción de costos y gastos similar en todos los casos a efecto de medir la diferencia en condiciones similares de porcentaje de utilidad de operación en relación con los ingresos.

Gráfica 5. Ingresos agropecuarios -Personas morales.



Fuente: Elaboración propia

Gráfica 6. Ahorro productor -Personas morales.

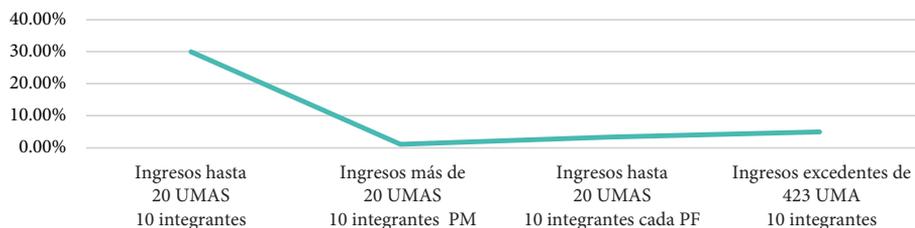


Fuente: Elaboración propia.

El ahorro del productor también tiene un comportamiento similar al ingreso, situación lógica, ya que el que más ingresa más paga, y en términos absolutos (pesos y centavos) también es creciente en función al ingreso. Aquí tenemos la variante de que en la segunda y tercera modalidad el ingreso es el mismo, pero son diferentes las alternativas de cálculo. En el análisis de tasas y

resultados económicos el comportamiento del cálculo de las personas morales que pagan por cuenta de sus integrantes tiene un mejor indicador.

Gráfica 7. Diferencia tasa efectiva -Personas morales.

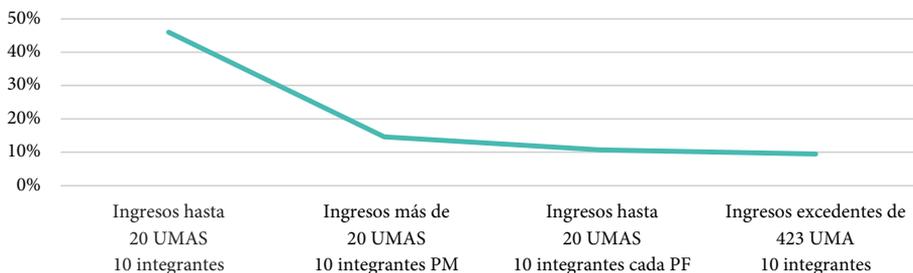


Fuente: Elaboración propia.

La disminución de la tasa impositiva efectiva es más baja en las personas morales que en las personas físicas, que tienen la exención completa por las 40 UMA elevadas al año, en lugar de 20 UMA para personas morales, y la reducción del ISR para las personas físicas del 40 % a diferencia del 30 % de las personas morales. Al igual que en las personas físicas, estimamos que este apoyo no es una política de fomento al productor pequeño, ya que la movilidad dentro de la escala económica estribaría en que estos pequeños vayan al siguiente nivel de ingreso, situación que solo lograrían con más capital de trabajo, más infraestructura y más apoyo técnico. La diferencia de apoyos en la mecánica y reducción del impuesto causado es un contrasentido al fomentar figuras jurídicas de integración de personas físicas en personas morales, pero que pierden beneficios por integrarse a alguna figura, esto no es fomento al sector. Una política de apoyos directos al pequeño productor, verificada con sus incrementos de productividad (apoyar a los que hacen rendir el apoyo).

Las figuras de precios de garantía al productor y una cadena de comercialización que elimine pasos de intermediación pudieran ser un factor real de crecimiento. Y también como en las personas físicas, en el caso del sector de mayores ingresos, es donde menos se mueve la tasa impositiva, es decir, el apoyo a los grandes productores no tiene un impacto tan importante en su resultado financiero. Esto puede originar que no vengán grandes inversiones al sector tanto del inversor nacional como del inversionista extranjero.

Gráfica 8. Aumento % resultados -Personas morales.



Fuente: Elaboración propia

Los grandes actores personas morales son el sector que está vinculado a la exportación y a la integración de la cadena productiva en manufactura de artículos de mayor valor agregado. Además de que los grandes productores que no están vinculados a la exportación son la punta de lanza para trabajar en la autosuficiencia alimentaria tan añorada por la administración federal actual, visión de apoyo y crecimiento incompatible con los datos de apoyo vía el impuesto sobre la renta.

Apoyar este sector es factor de ayuda en el comportamiento de la balanza comercial de nuestro país, por lo que estimamos de vital importancia que los legisladores y líderes empresariales de este sector pugnen por una reforma fiscal de los apoyos y tratamientos utilizados para el sector agropecuario.

Conclusiones

Con relación al primer objetivo planteado en el presente trabajo de investigación, el trato diferenciado y los estímulos planteados no cumplen con el objetivo trazado en la exposición de motivos que originaron las adecuaciones de las Leyes y emisión de reglas de operación para el sector agropecuario. Por otra parte, en relación con el segundo objetivo, el efecto de las contribuciones causadas en los distintos niveles de ingreso de los contribuyentes, el apoyo es mayor en los estratos de ingresos más elevados. Las estrategias planteadas en los diversos ordenamientos legales para la integración de productores son figuras que son de real ayuda y fomento al sector, al abaratarles costos, tener represen-

tación comercial más importante y compartir prácticas y mercado; sin embargo, los requisitos son excesivos y los limita a no formar asociaciones con gran número de participantes para no perder los beneficios.

Bibliografía

- Cámara de Diputados del H. Congreso de la unión. (2019, diciembre 9). Ley del impuesto sobre la renta. *Diario Oficial de la Federación*.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2020). *Diario Oficial de la Federación*.
- De la Garza, S. (2002). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa.
- Eras Agila, R. de J., Lalangui Balcázar, M., Cabrera Peñaloza, C. J., Espinoza Guartán, E., Vilela Flores, A. R., Vilela González, E., y Velecela Jaya, L. V. (2021). El Sector Agropecuario en el Ecuador: análisis descriptivo del impacto en la sostenibilidad por el covid-19. *South Florida Journal of Development*, 2(3), 4105-4122. <<https://doi.org/10.46932/sfjdv2n3-024>>.
- Fochmann, M., Hechtner, F., Kölle, T., y Overesch, M. (2021). Combating over-reporting of deductions in tax returns: prefilling and restricting the deductibility of expenditures. *Journal of Business Economics*, 91(7), 935-964. <<https://doi.org/10.1007/s11573-020-01024-7>>.
- García Navarro, C. (2017). Las políticas de crédito al sector agropecuario en Nicaragua 1990-2012. *Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas*, 36(12), 24-44.
- Kelsen, H. (2011). *Teoría pura del derecho*. Trotta.
- Lozano Rodríguez, E. (2021). Tax Incentives in Pacific Alliance Countries, the BEPS Project (Action 5), and the 2030 Sustainable Development Agenda. En I. J. Mosquera Valderrama (Ed.), *Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda*. Vol. 19 (pp. 95-117). Universidad Andes. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-64857-2_6>.
- Luque Zúñiga, B. G., Moreno Salazar Calderón, K. A. B., y Lanchipa Ale, T. M. (2021). Impactos del covid-19 en la Agricultura y la seguridad alimentaria. *Centro de Investigaciones Agropecuarias*, 47(1), 72-82. <<http://cagricola.uclv.edu.cu>>.
- Pugliese, M. (1992). *Derecho Financiero*. Fondo de Cultura Económica.

- Romero-Jordán, D., Sanz-Labrador, I., y Sanz-Sanz, J. F. (2020). Is the corporation tax a barrier to productivity growth? *Small Business Economics*, 55(1), 23-38. <<https://doi.org/10.1007/s11187-019-00136-x>>.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. (2010, marzo). *Estímulos fiscales deben respetar los principios de justicia fiscal que les sean aplicables, cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución [Jurisprudencia]*. Tomo XXXI. Época. 9ª. 2ª Sala. 2a./J. 26/2010.
- Unger, K. (2011). La política de estímulos fiscales a ID en México. *El Trimestre Económico-Fondo de Cultura Económica*, LXXVIII(309), 49-85.
- Wali, K. (2021). The detection of earnings management through a decrease of corporate income tax. *Future Business Journal*, 7(1). <<https://doi.org/10.1186/s43093-021-00083-8>>.



Viabilidad de la aplicación del escrutinio estricto en el examen constitucional de los estímulos fiscales de la región fronteriza norte de México

*Jesús Ángel Verdín Bermea
Sergio Lagunas Puls
Miguel Ángel Oropeza Tagle*

Resumen

En el contexto actual de México, frente a la innegable importancia de los ingresos tributarios y a la desigualdad en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes a lo largo y ancho del país, instrumentos de la política fiscal como los estímulos, subsidios y créditos fiscales, han sido valiosas herramientas para tratar de conseguir un desarrollo equitativo generalizado que a la postre garantice, además de mejores condiciones de vida para sus destinatarios, mayores ingresos tributarios para el Estado. Sin embargo, es indispensable que estos instrumentos se diseñen, apliquen y evalúen de manera justa y con la profundidad que ameritan, para abordar la desigualdad social y económica en lugar de agravarla. Esto precisa, además de la tradicional evaluación económico-administrativa previa y posterior a la aplicación de los subsidios y estímulos, una evaluación constitucional en caso de requerirse y así demandarlo los sujetos legitimados

para ello, en la que se pueda abordar a profundidad y tomando en consideración la idoneidad de la medida analizada, así como los resultados que se han obtenido a partir de esta.

El análisis de constitucionalidad de una norma puede llevarse a cabo utilizando dos enfoques principales, el escrutinio laxo y el escrutinio estricto; sin embargo, históricamente puede darse cuenta de una negativa casi generalizada para abordar las normas fiscales o los instrumentos de política fiscal mediante el escrutinio estricto. Por ello, uno de los objetivos centrales es desafiar los criterios jurisprudenciales tradicionalmente cerrados que han dificultado que los contribuyentes en situación de desventaja puedan ejercer plenamente sus derechos a través de vías jurisdiccionales, a través del análisis en particular del caso de los estímulos fiscales vigentes en la frontera norte de México, en donde, a partir de un estudio documental, se propone la posibilidad de replantear el enfoque y la interpretación de las leyes fiscales, a fin de contribuir a la construcción de un marco legal más inclusivo, equitativo y sobre todo, libre de distinciones injustificadas.

Palabras clave: Estímulos, igualdad, equidad, escrutinio.

Abstract

In the current context of Mexico, given the undeniable importance of tax revenues and the inequality in the socio-economic conditions of taxpayers throughout the country, fiscal policy instruments such as incentives, subsidies and tax credits, They have been valuable tools to try to achieve a generalized equitable development that ultimately guarantees, in addition to better living conditions for their recipients, higher tax revenues for the State. However, it is essential that these instruments are designed, applied and evaluated fairly and with the depth that they deserve, in order to address social and economic inequality instead of aggravating it. This requires, in addition to the traditional economic-administrative evaluation before and after the application of subsidies and stimuli, a constitutional evaluation if required and thus demanded by the legitimate subjects for it, in which it can be addressed in depth and taking into account consideration the suitability of the measure analyzed, as well as the results that have been obtained from it.

The analysis of the constitutionality of a rule can be carried out using two main approaches, lax scrutiny and strict scrutiny, however, historically, an almost general refusal to address fiscal rules or fiscal policy instruments through strict scrutiny can be realized. Therefore, one of the central objectives is to challenge the traditionally closed jurisprudential criteria that have made it difficult for disadvantaged taxpayers to fully exercise their rights through jurisdictional channels, through the analysis in particular of the case of tax incentives in force in the northern border of Mexico, where, based on a documentary study, the possibility of rethinking the approach and interpretation of tax laws is proposed, in order to contribute to the construction of a more inclusive, equitable and, above all, legal framework, free of unjustified distinctions.

Keywords: Incentives, equality, equity, scrutiny.

Introducción

La disparidad en las condiciones de vida, tipo de cambio y la abismal diferencia en la capacidad adquisitiva y comercial respecto a los habitantes de la zona fronteriza del norte de México, frente a sus similares habitantes de los Estados Unidos de América, son cuestiones que históricamente han ocupado un lugar prioritario dentro de la preocupación y agenda política del Gobierno Federal; es indudable que la estrecha relación comercial y social entre pobladores de las entidades fronterizas, con el vecino país del norte se ha vuelto un potente catalizador que propicia un acelerado dinamismo comercial en la zona que, supera con creces la capacidad competitiva de los connacionales, haciendo más amplia la brecha entre las condiciones socioeconómicas de los colindantes.

En tal orden de ideas, la especial circunstancia que representa la cercanía con una potencia mundial como lo es Estados Unidos de América, plantea un reto enorme para la región fronteriza norte, ya que se precisa de un equilibrio que dé respuesta a todas las complejidades derivadas de su particular ubicación geográfica, su escasez de recursos naturales, altos índices de criminalidad y presencia activa de grupos de delincuencia organizada.

Tan apremiantes como se leen estas circunstancias, y ante la falta de verdaderas reformas estructurales que dieran efectiva respuesta a las crecientes problemáticas de esta zona, el Ejecutivo federal mediante un decreto que fuera publicado el 31 de diciembre del 2018, y que entró en vigor el primero de enero

del 2019, estableció una serie de estímulos fiscales consiste en un crédito fiscal de 50 % del Impuesto al Valor Agregado, mismo que se aplica en forma directa sobre la tasa de 16 %, a fin de que la tasa disminuida que resulte sea de 8 %; estos estímulos fueron destinados únicamente para los contribuyentes físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en las sucursales, locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte.

Un punto a destacar de este decreto es que restringe lo que debe entenderse como región fronteriza norte a los municipios de Ensenada, Playas de Rosarito, Tijuana, Tecate y Mexicali del estado de Baja California; San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sábic, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta del estado de Sonora; Janos, Ascensión, Juárez, Praxedis G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides del estado de Chihuahua; Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo del estado de Coahuila de Zaragoza; Anáhuac del estado de Nuevo León, y Nuevo Laredo; Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros del estado de Tamaulipas.

Como ya se señaló esta serie de estímulos fiscales, surgió como una alternativa para ser frente a las problemáticas endémicas de la región, en aras de incentivar mayor producción, atraer una creciente inversión, que permita generar riqueza y bienestar para la población en igualdad de condiciones; sin embargo, como se especifica en el párrafo anterior, restringe y limita el beneficio fiscal para aquellos contribuyentes que cuenten con su domicilio fiscal dentro de los municipios que expresamente señala el decreto.

Ahora bien, pese la gran extensión que abarca la franja fronteriza norte, y a su amplia variedad de factores socioculturales, demográficos, económicos, climatológicos, de recursos humanos y de infraestructura, entre otros, la recién creada zona franca es homogéneamente tratada con un pseudo remedio que pretende solventar las problemáticas de las que ya se ha dado cuenta.

Contrario a lo anteriormente mencionado, en palabras de Castillo *et al.* (2004), para lograr un desarrollo económico sustentable se debe implantar una estrategia en la que, cada zona de la frontera del país logre su propio pleno desarrollo y se vayan reduciendo las diferencias entre las diversas regiones; dado que los estímulos fiscales en comento, como ya se dijo, por un lado pre-

tenden ser una sola respuesta para distintos males y, por otro excluyen del tratamiento a la mayor parte de municipios de los estados fronterizos, existe un riesgo de que estas medidas hagan más grande la brecha de desigualdad entre municipios que comparten (e incluso superan en incidencia), las problemáticas particulares de la zona.

Con ello en mente, es factible cuestionar la motivación encontrada en el considerando del decreto analizado, ya que, tal y como se expondrá más adelante, en muchas ocasiones en que se estudia la incidencia de las problemáticas sociales y económicas que se pretenden solventar, no son los municipios que se señalan dentro del decreto los que representan una mayor presencia de dichos conflictos, de ahí que deba analizarse con un enfoque especialmente crítico, si las medidas propuestas por el Ejecutivo, son las óptimas e idóneas.

Al respecto, aún y cuando el referido decreto persigue una finalidad valiosa, cabe también cuestionar si las medidas por la que opta el Ejecutivo favorecen integralmente al desarrollo de toda la zona afectada y más aún, si estas suponen o no, por su específica configuración y la forma en la que son implementadas, una distinción injustificada entre contribuyentes que de hecho encuentren en las mismas circunstancias, segregando y excluyendo vanamente a algunos de ellos en perjuicio de sus derechos humanos.

Paralelamente a lo antes expuesto, es relevante mencionar que las medidas implementadas por el decreto, forman parte de las herramientas con las que cuenta el Titular del Poder Ejecutivo Federal y pertenecen a la facultad de rectoría económica prevista por el artículo 25 constitucional y por ende, debe atribuírseles una naturaleza extrafiscal, ya que no tienen en sí una finalidad tributaria, al menos no inmediata; esto provoca que, en el contexto jurisdiccional actual sea muy complicado aplicarles un examen estricto de constitucionalidad y en su lugar suela aplicárseles a medidas análogas un escrutinio laxo.

A saber, la diferencia principal entre estos dos estándares radica en la responsabilidad que se impone al gobierno para justificar la norma en cuestión. En el contexto del escrutinio laxo, se requiere una justificación o relación razonable entre la norma y el objetivo legítimo del gobierno. Mientras tanto, bajo el escrutinio estricto, se exige una justificación más sólida y rigurosa, demostrando que la norma es necesaria para salvaguardar un interés estatal apremiante y que no existen alternativas menos perjudiciales disponibles.

Por esta última razón es que el presente trabajo se aboca a verificar la viabilidad de la aplicación de un escrutinio estricto en el examen de constitucio-

nalidad de los estímulos fiscales en la frontera norte de México, para que se pueda estudiar con la profundidad que amerita, la motivación del decreto, la eficacia e idoneidad de los estímulos, así como la probable incidencia de estos en el derecho humano a la igualdad y a la no discriminación de los contribuyentes que son excluidos del trato diferenciado.

Planteamiento del problema

El problema que concretamente se plantea para intentar resolver a través de esta breve investigación, es brindar respuesta a la pregunta de si es viable o no, abordar el estudio constitucional de los estímulos fiscales vigentes en la frontera norte del país, a través de un escrutinio estricto; ello en el actual contexto de la falta de herramientas interpretativas y el superficial y pobre análisis que en el ámbito jurisdiccional se lleva a cabo, de medidas análogas a las que se estudian, justificándose en criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sostienen que la rigurosidad del control constitucional sobre normas de esta naturaleza demandan solo el respaldo de una justificación razonable pro perseguir alguna finalidad avalada por la Constitución.

Es decir, que aun siendo conscientes de que el referido decreto crea un tratamiento diferenciado y reserva una serie de beneficios fiscales exclusivos para los destinatarios que encuadren en su hipótesis normativa, cuyo domicilio fiscal se ubique dentro del área geográfica integrada por los 43 municipios expresamente señalados en dicho documento, segregando y excluyendo de toda posibilidad de participar e de estos estímulos al resto de contribuyentes que se encuentran fuera de la recién creada zona franca, los criterios actuales hacen muy complicado poder efectuar un análisis constitucional a dicha porción normativa, con la profundidad adecuada y con un estándar de rigidez suficiente para poder corroborar su idoneidad y proporcionalidad.

Del mismo modo, el límite en los estándares de rigidez usados por los órganos jurisdiccionales encuentra apoyo en antecedentes de razonamientos y resoluciones a los que ha llegado la Corte, en el sentido de que, estímulos fiscales como los que aquí se plantean, no se pueden examinar a la luz de los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31 constitucional, dado que, según sus propias consideraciones, estos no inciden en los elementos esenciales

de la contribución a la cual se aplican y, lejos de ello, no buscan producir efecto alguno en la recaudación, ya que su finalidad es extra tributaria o extrafiscal.

Con independencia de lo antes señalado, aún y cuando pudiesen plantearse cuestionamientos interesantes de si realmente los estímulos fiscales terminan por incidir de algún modo en los elementos esenciales de la contribución, dicha tarea escapa del propósito del presente trabajo, el cual se centra en verificar con qué intensidad es posible verificar la regularidad constitucional de los estímulos fiscales de la frontera; sin embargo, si es de destacarse el hecho de que la naturaleza de la norma analizada hace mucho más compleja esta tarea, ya que se insiste, no es posible contar con parámetros mucho más estudiados y benéficos como podría resultar ser el principio de equidad tributaria.

La segunda grada del problema planteado será definir entonces, a falta de los principios constitucionales de justicia fiscal, qué parámetro de regularidad establecer para verificar la validez del trato diferenciado que supone e implementa el citado decreto de fecha 31 de diciembre del 2018.

Objetivos

Como ya se ha dejado entrever en los anteriores apartados, los objetivos que se propone la investigación que nos ocupa, son los siguientes.

General

Demostrar no obstante el carácter extrafiscal de un estímulo y aun sin que este incida *prima facie* en los elementos esenciales de la contribución a la que se aplica, puede ser sometido a un escrutinio estricto bajo un parámetro constitucional del derecho humano a la igualdad y no discriminación, tomando como ejemplo el caso concreto el estudio y diagnóstico jurídico que se haga de los estímulos fiscales vigentes en la región fronteriza norte.

Específicos

- a. Proporcionar un marco teórico, consistente en los principales criterios jurisprudenciales aplicables a los estímulos fiscales y a la viabilidad de

su escrutinio estricto a la luz del principio de igualdad y de no discriminación.

- b. Analizar el caso específico del decreto presidencial de fecha 31 de diciembre del 2018, para determinar cuáles son los derechos humanos que podrían transgredir sus medidas normativas y verificar la posible existencia de categorías sospechosas en los criterios de delimitación de la zona franca.
- c. Proponer detalladamente como excepción a la regla general sostenida por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ciertos estímulos, aun si tienen finalidades extrafiscales, puedan ser sometidos a un riguroso estudio de orden constitucional, usando como parámetro los principios tributarios del artículo 31.

Preguntas de investigación

- ¿Cuál es la diferencia entre el principio de igualdad contenido en el artículo 1º constitucional y el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31?
- ¿Es posible hacer un estudio constitucional de los estímulos fiscales vigentes en la franja fronteriza norte, usando como parámetro el principio de equidad tributaria?
- ¿Qué clase de escrutinio tiene que utilizarse en estímulos extrafiscales cuando estos no afectan los elementos esenciales de la contribución?
- ¿Las medidas por las que opta el decreto de fecha 31 de diciembre del 2018, aun teniendo el carácter de extrafiscal, inciden de manera negativa a los contribuyentes habitantes de la región aledaña a la franja fronteriza norte que se encuentran en la misma hipótesis que los beneficiados?
- ¿Qué derechos puede transgredir la distinción entre contribuyentes que hace el decreto?
- ¿Los criterios que sirven de base para diferenciar entre los territorios en los que se implementan los beneficios fiscales y en los que no, están apoyados en alguna categoría sospechosa?

Justificación

La materia fiscal ha sido siempre compleja de abordar debido a su aplicación tan rígida y a su característico hermetismo, y en consecuencia hace más complejas ciertas acciones, que en defensa del contribuyente se pudieran aplicar; es así que, para esta materia, la interpretación del sentido y el alcance de sus disposiciones jurídicas deja verdaderamente un muy corto margen de acción, al que debemos sujetarnos como sujetos pasivos de la relación tributaria que mantenemos con el Gobierno.

Aunado a lo anterior, el ámbito tributario en México, se ha tratado de forma muy particular por reconocérsele el carácter de interés público, en atención a lo indispensable que la contribución de todos los mexicanos resulta para el sostenimiento del gasto público; de aquí que se tenga un especial énfasis en conservar la inercia recaudatoria, propiciando que la labor exactora de la autoridad no se vea afectada ni entorpecida, mucho menos por la injerencia de otras autoridades como ocurre en el caso de los órganos jurisdiccionales, por ello es que en las últimas décadas, los tribunales se han inclinado por guardar una distancia prudente en su actuación con respecto a las funciones y facultades de las autoridades fiscales.

Producto de lo antes mencionado es que puede darse cuenta de numerosos criterios jurisprudenciales que privilegian el interés general del país frente al interés particular del contribuyente; no obstante que esta circunstancia puede incluso interpretarse como benéfica en lo que respecta a la consecución de objetivos e intereses colectivos, no debe nunca soslayarse ni pasarse por alto el respeto a los derechos humanos de cada uno de los ciudadanos responsables del pago de impuestos, ni debe justificarse por lo tanto, en aras de un bien mayor, el atropello de los derechos individuales del contribuyente.

En este sentido, es que, al menos en el ámbito académico, debe privilegiarse el estudio a fondo de cualquier cuestionamiento válido que surja con motivo de la aplicación de la normatividad sustantiva, sobre todo en aquellos casos en que exista alguna vaguedad, laguna o antinomia que pueda llegar a repercutir positivamente en la situación jurídica del contribuyente.

Es así, que se sostiene la justificación para realizar el presente estudio, siendo viable, como se ha indicado a lo largo de este trabajo de investigación, generar nuevas líneas de planteamientos por los que se cuestione la regularidad constitucional de las normas de trascendencia fiscal, con miras a que ello

propicie a la postre, criterios más provechosos y menos lesivos; por todo eso, es dable formular las preguntas guías de esta investigación; ¿es viable analizar un estímulo fiscal utilizando el más riguroso de los escrutinios constitucionales en México? ¿Según los antecedentes jurisprudenciales del país, en qué supuesto se justificaría el uso de un escrutinio estricto para el examen constitucional de una norma fiscal y en particular de un estímulo fiscal? ¿Una acción afirmativa propia de la alegada extrafiscalidad, y emanada según la facultad de rectoría del Estado, contenida en el artículo 25 constitucional, tiene o no la obligación de cumplir con los presupuestos constitucionales básicos del derecho humano a la igualdad y no discriminación? ¿En el caso de los estímulos fiscales vigentes en la zona fronteriza norte del país, la distinción que ella supone de contribuyentes está justificada? ¿El criterio que utiliza el decreto de fecha 31 de diciembre del 2018, para distinguir qué territorio será beneficiado por los estímulos fiscales, está basado en alguna categoría sospechosa?

En el orden de ideas de la problemática planteada, en relación con la viabilidad que se sostiene en este apartado, la procedencia, relevancia e idoneidad de la investigación que se aborda, se estiman agotados, en la inteligencia de que, se toma como punto de partida para este estudio, la serie de estímulos fiscales vigentes hasta 2024 en la zona franca denominada región fronteriza norte, de los cuales, cabe reiterar, solo gozan 43 de los 277 municipios de los estados fronterizos mexicanos, dejando fuera y sin contemplar los restantes 234 y a la gran mayoría de la población.

Tal como ya se ha adelantado, el criterio que sirvió para definir los municipios que serían beneficiados con los estímulos, parece de primera vista, disparar y caprichoso, sin más lógica que la unilateral decisión a cargo del presidente de la nación; la importancia de este estudio es que se intenta proponer una detallada alternativa para que el estudio constitucional de las medidas por las que opta el decreto analizado, pueda ser juzgado no solo con un mayor rigor, sino que en el desarrollo de este se pueda indagar en la pertinencia e idoneidad de estos estímulos, revirtiendo la carga de la prueba a la autoridad responsable de la norma, para que tenga que acreditar con datos empíricos suficientes si los estímulos cumplen a cabalidad con los principios y preceptos constitucionales aplicables a la norma en cuestión.

Metodología

La presente investigación utiliza un enfoque mixto, en tanto que se pretende proporcionar adecuadamente los contextos estructurales y situacionales en que jurídicamente se gesta la problemática planteada; se parte de un abordaje documental, cualitativo, doctrinal y analítica, de los antecedentes y criterios jurisprudenciales más relevantes acerca de la posibilidad en concreto de aplicar el test más riguroso que el Estado de derecho mexicano conoce, además se hace uso de la técnica hermenéutica argumentativa, para desentrañar el verdadero sentido de las tesis y criterios, al respecto sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como para encontrar supuestos válidos de excepción de dichos criterios; validando la confiabilidad de los resultados arrojados hasta este momento, a través de la triangulación de datos, concretamente entre lo establecido en la norma, desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, leyes de carácter fiscal y el decreto analizado y todas las interpretaciones jurisprudenciales que se han hecho al respecto.

Como ya se ha hecho mención, para el abordaje del presente estudio, se vale de una metodología de investigación jurídica, puntualmente aquella que Salas (2009) designa como una metodología dogmática-académica, en tanto que, pese a que no se aborda desde la perspectiva ni en el contexto de la práctica de los operadores de la justicia, sí plantea nuevas formas de interpretar los criterios y leyes vigentes, aún y cuando estas propuestas provengan del ámbito académico.

Del mismo modo, y acorde con lo señalado por Martínez (2010), en el estudio, la metodología jurídica de la que se echa mano busca brindar una respuesta al caso examinado, razonándolo desde todos los sus ángulos de acuerdo con casos análogos o similares y generando nuevos criterios de argumentación capaces de solventar de forma lógica, ordenada y viable la problemática detectada, de modo tal que las conclusiones a las que se lleguen sirvan para otros estudiosos de la materia.

Del mismo modo, esta breve investigación se apoya de datos secundarios de carácter cuantitativo y econométrico, que sin duda nutrirán a la interpretación, crítica y argumentación realizada, ya que harán posible llevar a cabo inferencias y relaciones de estos datos con el marco regulatorio de los estímulos fiscales en la zona fronteriza del norte del país.

Con esto último se pretende aterrizar el fenómeno estudiado valiéndose de la representación teórica e interpretación jurídica, para que los argumentos utilizados puedan explicar con solvencia una visión y perspectiva paradigmática, semántica y pragmática (Hoyos, 2000), en el diseño y construcción de nuevos métodos legales de abordar problemáticas similares a la que se estudia en clara trascendencia para un entorno social mucho más equitativo.

Marco teórico

Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales

A decir del magistrado Héctor Silva Meza (2011) figuras como subsidios, estímulos fiscales y la exención de impuestos suelen ser confundidos, incluso con trascendencia a su ámbito de aplicación en las finanzas públicas, dentro de la rama fiscal-recaudatoria y la presupuestal, campos que aunque se complementan y corresponden a la función pública del Estado, no guardan ni persiguen los mismos principios constitucionales; en cuanto a los estímulos fiscales, si bien dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son pocas las fuentes que encontramos al respecto, se destaca el artículo 25 del ordenamiento en cita, mismo que se refiere a las facultades de rectoría para el desarrollo nacional y el fomento del crecimiento económico, creación de más y mejores empleos y una justa distribución de los ingresos y las riquezas entre los diversos grupos sociales.

Si bien de manera expresa no hace mención del uso y operatividad particular de los estímulos fiscales, sí establece que el Estado cuenta con facultades para estimular o impulsar determinada actividad económica o el crecimiento en alguna región en específico; también es relevante lo que preceptúa el artículo 28 constitucional, en cuanto a la prohibición que este hace de la exención de impuestos; sin embargo, un complemento interpretativo de dicho artículo, es lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aclara:

solo puede referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos

a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general. (Carrasco, 2007)

Es así como tanto los estímulos como los subsidios comparten características esencialmente similares, ya que ambos crean un aminoramiento de la obligación fiscal a cargo del contribuyente, a fin de obtener un bien mayor, de naturaleza normalmente extrafiscal, la figura que sí ha de separarse de las que estamos tratando, debe ser la de exención fiscal; se puede decir en este punto que, el subsidio se representa muchas de las veces de forma tangible como un gasto (Cardona, 2020) o erogación que el Estado realiza en aras de reducir el impacto del costo de determinada mercancía para apoyar y fomentar determinada actividad a la que se dediquen los consumidores de dicho producto, mientras que el estímulo fiscal es un mecanismo que se utiliza para reducir el monto o prestar alguna facilidad administrativa que *de facto* disminuya la obligación respecto de alguna contribución a cargo del sujeto pasivo. En el mismo sentido tal, y como lo menciona Ulloa (2017), de forma general los gastos tributarios se encuentran asociados a la falta de equidad horizontal, debido a se encuentran destinados a ciertos grupos de contribuyentes, en desmedro de otros con igual capacidad contributiva.

En el entendido, pues, de que sea por medio del estímulo o del subsidio, que se variarán los términos y condiciones que establece una norma fiscal, el instrumento jurídico que se utilice como medio para introducir al Estado de derecho y al orden jurídico vigente dicha figura, esta ha de cumplir con los formalismos necesarios, además de jerárquicamente ser compatible, estar al nivel o incluso por encima del ordenamiento que modifica, o sobre el cual crea nuevas disposiciones, así como observar y omitir transgredir a los principios que constitucionalmente le resulten aplicables, a fin de que estos tampoco constituyan un beneficio indebido (Silva, 2011).

Fiscalidad y extrafiscalidad de los estímulos

La política fiscal y sus instrumentos no siempre llevan como objetivo principal la recaudación de ingresos fiscales; en otras palabras, la finalidad recaudatoria no es necesariamente esencial para cuando se hace uso de una política fiscal en particular, sino que también sirve para alcanzar otros propósitos legítimos y constitucionalmente válidos, como la redistribución más equitativa

de la riqueza o ejercer influencia en el comportamiento de la sociedad a través del sistema tributario.

Contrario a lo que sucede en el ámbito académico, el concepto de extrafiscalidad es sumamente complejo de delimitar con exactitud, ello en atención a su carácter difuso y el hecho de que se distingue por la exclusión de fines preponderantemente recaudatorios, pero esto no siempre pasa, es decir, no es indispensable que una medida extrafiscal carezca en su totalidad de efectos fiscales. En relación con lo anterior, según Landa (2013), los tributos extrafiscales son aquellos que, además de tener fines recaudatorios, también incorporan en cierta medida un propósito adicional.

Es importante destacar nuevamente que la extrafiscalidad no elimina automáticamente la naturaleza tributaria o el propósito recaudatorio de una contribución impositiva. En lugar de eso, los requisitos y condiciones constitucionales de ambas dimensiones, la tributaria y la extrafiscal, no son mutuamente excluyentes, sino que se complementan. En este sentido, la extrafiscalidad aporta elementos novedosos al tributo sin entrar en conflicto con su propósito fundamental y esencial. A medida que se utiliza con mayor frecuencia y profundidad en el sistema tributario, la introducción de estos elementos novedosos puede plantear interrogantes y desafíos adicionales a los principios constitucionales que rigen los tributos, los cuales se derivan del concepto de justicia fiscal consagrado en el artículo 31 de la Constitución (Alabern, 2010).

Dadas estas circunstancias, se vuelve extremadamente complicado abordar, en cada situación específica, la cuestión de cuántos y cuáles de los principios constitucionales deben ser cumplidos por una determinada política extrafiscal que se integra en el sistema tributario. Esto se vuelve aún más complejo cuando se trata de algún tipo de incentivo que implica un beneficio exclusivo para sus beneficiarios, lo que se traduce en la ausencia de ingresos públicos como resultado de la concesión de ventajas fiscales diseñadas para cumplir con objetivos de política económica o social.

Independientemente de los objetivos que se busquen lograr a través del gasto público, ya sea de manera directa o indirecta, siempre será necesario verificar en primer lugar que dicho gasto esté claramente orientado hacia un propósito de interés público. Además, en segundo lugar, se debe garantizar que esté sujeto a y cumpla con los controles legales apropiados (Estares, 2016).

Dentro de estos mecanismos de control legal, es esencial incluir una evaluación exhaustiva de la legalidad en la forma en que la autoridad administra-

tiva implementa estas medidas. En el caso de que estas medidas involucren beneficios fiscales o tributarios, el estándar de evaluación de su validez y conformidad constitucional debe ampliarse. Específicamente, se propone que se analice la parte normativa que introduce incentivos fiscales con objetivos extrafiscales. Este análisis debe comenzar cuestionando la necesidad de la medida, la eficacia del instrumento para lograr los fines para los que fue diseñado y, finalmente, asegurarse de que exista una proporción adecuada entre el objetivo perseguido o el comportamiento requerido y el impacto fiscal o gasto que la medida pueda generar.

En lo que respecta a la evaluación de estas medidas, Tavares (2015) concuerda en que la técnica legislativa, tanto en su aspecto formal como material, debe garantizar que la asignación del carácter extrafiscal a un tributo no lo desvirtúe o elimine, evitando que el tributo pierda su capacidad de contribuir al propósito que le dio origen y vida legal. Además, se debe evitar que los beneficios fiscales contradigan u obstaculicen objetivos constitucionales importantes que deben prevalecer sobre la nueva realidad creada por la medida. Por último, es esencial asegurar que el objetivo original de la medida no se transforme con el tiempo en un objetivo no deseado desde una perspectiva constitucional.

Principio genérico de iguala y principio de equidad tributaria

Para empezar a desarrollar ambos conceptos, es menester entender su diferencia, ya que aunque doctrinalmente existe una relación estrecha entre estos, no son principios idénticos (Toro, 2021); el principio de igualdad jurídica establece que todas las relaciones que se desprendan del orden jurídico vigente, entre los agentes encargados de la aplicación material de tales disposiciones y los receptores o sujetos de derecho a que se refiere esa porción normativa en específico, deben llevarse a cabo a la luz de un trato igual para aquellos que se encuentren en idénticas condiciones de hecho y desigual para los que no se encuentren bajo el mismo supuesto en la norma.

Este principio deriva principalmente del texto del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y aunque del modo en que se encuentra redactado resulta un tanto difuso desde el punto de vista normativo, el alcance de este ha de separarse en el derecho que poseemos como gobernado de ser tratados en igualdad ante la ley y en igualdad en la ley (González, 2018), la primera parte de esta bifurcación obliga a que la normatividad sea aplicada

del mismo modo y en iguales circunstancias y efectos a las personas que se encuentren en la misma situación, mientras que el segundo subprincipio, se enfoca a una responsabilidad extra dentro del proceso legislativo (entendida esta actividad tanto formal como materialmente hablando), en donde los creadores de la norma han de pugnar por una regularidad de esta y buscarán provocar cualquier clase de diferenciación injustificada, guardando carácter general y evitando criterios abiertamente inequitativos o infundados (Toro, 2021).

Ahora bien, habida cuenta que se dio de lo que debe entenderse por principio de igualdad constitucional, es preciso señalar que, a diferencia del anterior, el principio de equidad tributaria 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, plazos de pago y otros factores, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. Este principio trae como consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Con respecto al concepto de equidad tributaria, el Alto Tribunal de interpretación constitucional de nuestro país, ha establecido límites a su interpretación, un ejemplo de ello es el criterio por el que estableció que este principio no necesariamente implica que los sujetos que se sitúen en hipótesis iguales, ante circunstancias similares, exista absoluta igualdad, sino que sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

Es así que, no toda desigualdad en la ley implica per se una transgresión al principio de equidad tributaria, para ello debería darse un tratamiento diferenciado entre sujetos que se encuentren en supuestos tributarios idénticos, sin que para ello exista sustento que justifique objetiva y razonablemente, por ello tampoco existe impedimento formal para el legislador mexicano de prever desigualdades de trato, ya que como se dijo, se deberá evitar que estas resulten artificiosas e injustificadas (SCJN, 1997).

Con criterios como los antes detallados, es que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, arriba a la conclusión de que la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales; sin embargo, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, a saber, aquellas que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, ha de analizarse todo argumento que aduzca un trato diferenciado, en el más amplio contexto, a la luz de la garantía de igualdad, tal y como lo establece la tesis jurisprudencial 1A./J. 97/2006, con número de registro digital 173569, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo xxv, en enero de 2007, de rubro: «Equidad tributaria. Cuando se reclama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de aquel principio, los argumentos relativos deben analizarse a la luz de la garantía de igualdad».

En este orden de ideas, habiendo entonces establecido con toda claridad que si lo reclamado en cuanto a la norma fiscal, no toca los elementos esenciales de la contribución, el parámetro que se utilizará para verificar su constitucionalidad, será el del principio genérico de igualdad, no así el de equidad tributaria, resulta relevante, que para según la tesis 1A. CIII/2010, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro digital 163767, dado que el conflicto tributario en comento, no se ciñe específicamente al listado que textualmente ofrece el artículo 1º constitucional, el escrutinio o estudio a realizar sobre el mismo ha de ser laxo o no estricto, con lo cual se dejan de analizar con la profundidad deseada los argumentos que los contribuyentes quejosos hagan al respecto.

Evaluación de los instrumentos de la política fiscal y su control constitucional

El sistema tributario de un país desempeña un papel esencial tanto en su estructura como en su continuidad. Constituye una de las herramientas más cruciales para lograr objetivos colectivamente deseables y representa la principal fuente de ingresos para el Estado. Estos ingresos son fundamentales para financiar el gasto público y respaldar actividades estratégicas o prioritarias que

contribuyan al desarrollo económico y social, así como al bienestar general de la población. Además, el sistema tributario influye indirectamente en el comportamiento de contribuyentes, inversores, consumidores y en las modalidades de producción (López y Vence, 2021).

Por tanto, resulta imperativo que cualquier reforma o política fiscal no solo sea de interés y responsabilidad de los órganos políticos encargados de su creación y ejecución, sino que también involucre a los potenciales destinatarios de dicha política, incluyendo a aquellos que serán afectados o beneficiados, ya sea de manera directa o indirecta. Esto abarca a empresas, hogares y contribuyentes, quienes serán los principales afectados y evaluadores de la efectividad de las medidas gubernamentales (Valencia, Reynoso, y Castro, 2015).

En este contexto, es esencial cambiar la perspectiva tradicional que considera que la política fiscal se centra exclusivamente en la recaudación de ingresos para el gasto público. En su lugar, se debe adoptar un enfoque que considere factores como la realidad de los contribuyentes, la insostenibilidad del gasto ineficiente y una amplia gama de estímulos y beneficios fiscales mal aplicados. Esto implica desarrollar un marco conceptual que permita evaluar el sistema tributario, dando prioridad a la sostenibilidad de la política fiscal sobre la sostenibilidad fiscal (Mota, 2013).

En este sentido, cualquier reforma debe contar con metodologías e indicadores de evaluación que permitan mejorar sus resultados a medida que se implementan. Un concepto fundamental en este contexto es el de progresividad, que implica que la política fiscal y las posteriores transferencias sociales deben tratar de manera justa a los contribuyentes, teniendo en cuenta su desigualdad real, como se refleja en su capacidad contributiva. Esto se aplica tanto en la distribución de la carga fiscal como en la generación de beneficios fiscales para sectores específicos. En otras palabras, cualquier indicio de un trato desigual e injustificado por parte del sistema tributario o de la política fiscal puede poner de manifiesto una violación del principio de igualdad que debería aplicarse a todos los contribuyentes, garantizando que se les trate de manera igualitaria (Musgrave, 1990).

Según Tello y Hernández (2010), México ha utilizado en exceso incentivos y tratamientos especiales en las últimas tres décadas, sin que estos hayan generado un crecimiento económico significativo o una mayor inversión por parte de los particulares. En cambio, se ha observado una disminución en los

ingresos fiscales debido a la renuncia de ingresos asociados con la concesión de estímulos e incentivos.

Por lo tanto, es crucial contar con una metodología que permita evaluar el éxito o el fracaso de las políticas fiscales, tanto en términos de lograr sus objetivos como en relación con su impacto financiero. Esto implica verificar que estas políticas no generen un déficit financiero y que, a pesar de una disminución aparente de los ingresos recaudados, logren aumentar a largo plazo la captación de recursos, manteniendo un equilibrio sostenible en términos de costo y beneficio.

Resultados

El uso de herramientas de carácter extrafiscal por parte de legisladores, o en el caso que se analiza, por el Ejecutivo federal, puede alterar significativamente el equilibrio legal existente en cuestiones fiscales. Esto puede afectar involuntariamente la esfera jurídica de los contribuyentes, cambiando la forma en que normalmente operan sus relaciones tributarias con el Estado e incluso provocando que se ignore su situación económica o que se les trate de manera diferente a pesar de tener una situación de hecho similar ante la ley.

Tratar de limitar normativamente estas acciones, especialmente cuando se basan en fines subjetivos, es un reto de proporciones considerables; por ejemplo, en el caso del Impuesto Especial sobre Producción de Bienes y Servicios, se diferencia la tasa impositiva según la toxicidad, el peligro o el posible daño a la sociedad que pueda representar un producto. Esto significa que se paga más impuesto por productos cuyo consumo se busca desincentivar, como el tabaco o el alcohol.

Como se observa en este ejemplo, la capacidad económica de los obligados ya no es el único parámetro para determinar la tasa impositiva, sino que se basa en ideales de comportamiento social deseable y se busca encarecer comportamientos perjudiciales para prevenir problemas públicos futuros que puedan afectar las finanzas públicas.

Así, a pesar de que las finalidades extrafiscales a menudo están alineadas con los objetivos de una sociedad bien organizada, el problema surge cuando se utilizan de manera indiscriminada o arbitraria. Además de cuestiones como la rendición de cuentas y la congruencia presupuestaria, las facilidades pa-

ra implementar estas medidas son significativas y dependen en gran medida de la voluntad del Ejecutivo Federal. Sin embargo, las posibilidades que tienen los contribuyentes de impugnarlas o que los jueces las sometan a un examen constitucional son limitadas.

Distinguir entre categorías de contribuyentes según su sector, capacidad económica u otros criterios objetivos no solo no está prohibido, sino que es una actividad que puede llevar a garantizar que las obligaciones fiscales se ajusten mejor a la realidad social de los contribuyentes. En el amparo en revisión 811/2008, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que el legislador no solo tiene la facultad de categorizar a los contribuyentes, sino que está obligado a establecer categorías razonables que justifiquen un trato diferenciado bajo parámetros lógicos.

No obstante lo anteriormente aludido, cuando la diferenciación carece de bases lógicas razonadas, puede violar el principio de equidad tributaria de los contribuyentes que se clasifican o excluyen sin una justificación aparente. Determinar si existe una violación a este principio es un proceso complejo y técnico, ya que existen obstáculos significativos para llevar a cabo un verdadero análisis constitucional de una medida con fines extrafiscales. El análisis de una medida extrafiscal debe comenzar (aunque no limitarse) por determinar si persigue un objetivo constitucionalmente válido, es decir, si la distinción normativa está justificada como medio adecuado para alcanzar un objetivo respaldado por la Constitución. Este es solo el primer paso en el proceso de verificar la regularidad constitucional de una medida como el decreto que implementa los estímulos fiscales en la zona fronteriza norte del país, como se indica en la tesis 1a. XX/2009.

Como ya fue especificado en el presente capítulo, existen dos estándares de revisión de la constitucionalidad de una norma: el escrutinio laxo y el escrutinio estricto, a saber, el escrutinio laxo se limita a determinar si la norma analizada tiene una justificación razonable en un fin avalado por la Constitución o el bien común y, en este caso, la autoridad responsable debe solo demostrar una base razonable para la norma, ya que se parte de la presunción de constitucionalidad y en ese sentido la carga de la prueba de la eventual irregularidad normativa recae en el particular que acude a deducir sus derechos y a pedir el estudio constitucional a los tribunales competentes.

Por otro lado, el escrutinio estricto, tal como su nombre lo sugiere, es mucho más riguroso y cuestiona la idoneidad de la medida y sus resultados,

estableciendo la carga de la prueba en la propia autoridad responsable por la creación de la norma, la que tendrá entonces qué demostrar con datos fehacientes, que la norma cumple con los parámetros de regularidad constitucional y que, por ende, esta no involucra o genera tratos diferenciados.

Como ya se adelantó dentro del marco teórico, el caso de las normas fiscales requiere un tratamiento especial en su estudio constitucional debido a que se busca privilegiar la facultad de la autoridad y la libertad política para intervenir y regular la relación jurídico-tributaria. En materias como el establecimiento de políticas económicas y monetarias, se reconoce una amplia discrecionalidad para determinar las condiciones necesarias; en este sentido, la jurisprudencia y la doctrina justifican el uso del escrutinio laxo para estos ámbitos estratégicos, ya que, de aplicarse siempre el escrutinio estricto, podría implicar que el órgano jurisdiccional invada las esferas competenciales del legislador o del poder ejecutivo y entorpezca las funciones rectoras del Estado mexicano.

Con lo anterior en mente, es que se encuentran criterios jurisprudenciales tales como la tesis 1a. LIII/2012 (10a.)¹⁰⁰, de rubro Test de proporcionalidad de las leyes fiscales. En atención a la intensidad del control constitucional de las mismas, su aplicación por parte de la Suprema Corte requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación de los elementos que lo conforman. Según la citada tesis y la propia ejecutoria del amparo en revisión 820/2011, en asuntos que pertenezcan a la esfera fiscal y económica del país, el agente creador de normas, goza con razón de un amplio margen de discreción. Esta libertad de acción le permite tomar decisiones según su criterio para garantizar el funcionamiento adecuado de los sistemas tributarios, financieros y económicos.

Sin embargo, hasta este punto, es importante destacar que, aun tratándose de cuestiones relacionadas con la esfera económica y financiera, siguen siendo estas sujetas, como cualquier acto de autoridad, a los principios de supremacía constitucional y legalidad. Además, los tribunales del Poder Judicial de la Federación pueden aplicar un escrutinio estricto en ciertos casos. Este enfoque encuentra respaldo en la tesis aislada I.20.A.E.45 A (10a.) publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 39, febrero de 2017, Tomo III, página 2325, con el título «Política Regulatoria: Límites del Escrutinio Judicial de las Decisiones Relativas».

En esta tesis, se establece que, si bien corresponde al regulador de la materia en cuestión, seleccionar los medios que considere necesarios para lograr

los objetivos de una política regulatoria específica, también es responsabilidad del tribunal ejercer un control sobre estas decisiones. El parámetro principal utilizado por el tribunal es la conformidad con los límites establecidos por la Constitución y la ley. El tribunal debe asegurarse siempre de que las medidas tomadas por el regulador sean razonables y proporcionales con respecto al propósito de la ley, eficaces, adoptadas de buena fe, no asociadas con el abuso de poder y no discriminatorias

Para lo que interesa a esta breve investigación, puede decirse que efectivamente existen supuestos en los que, aunque se esté analizando una norma a la que, por su naturaleza se le haya reconocido la más amplia discrecionalidad técnica, pueden suscitarse hechos que en particular justifiquen un abordaje excepcional de la porción normativa, haciendo viable el uso de un escrutinio del tipo estricto; estos casos excepcionales ocurren, por ejemplo, en escenarios en los que la norma impone un trato diferenciado y que este, sin tener una justificación real, trascienda directamente en perjuicio de los derechos humanos de alguna persona, sea esta destinataria o no de dicha norma, o bien, en el caso en que la referida distinción esté motivada en una de las llamadas categorías sospechosas.

Ahora bien, pese a que la experiencia en el ámbito jurisdiccional acerca de casos similares al que aquí se estudia, parece dibujar una línea muy clara que distingue entre los casos en los que se actualiza la posibilidad de hacer uso de un test o examen de mayor rigurosidad para determinar la constitucionalidad de una norma, la tarea de distinguir si en el caso concreto de algún estímulo, norma fiscal, política o cualquier política regulatoria es factible el sometimiento al escrutinio estricto, no se trata de una labor simple o que pueda realizarse de manera automática a partir de sencillas inferencias. Contrario a lo anterior, la actividad que requiere el estudio de esta factibilidad exige del intérprete una minuciosa revisión de antecedentes, con una amplia perspectiva y una solvencia técnica para poder identificar cuando se da una verdadera incidencia de la norma estudiada en los derechos humanos de las personas potencialmente afectadas, o en qué supuesto se está ante una distinción basada en categorías sospechosas.

En lo que concierne a la posible violación de un derecho humano por la norma estudiada, es menester señalar que, aunque tradicionalmente el uso del test de proporcionalidad o en el contexto del escrutinio estricto se ha originado en precedentes judiciales relacionados únicamente con el derecho y prin-

cipio constitucional de igualdad, no existe ninguna restricción que impida su uso cuando se indague en la potencial transgresión de otro tipo de derechos. En otras palabras, el juez encargado de un caso puede considerar apropiado aplicar dicho test si identifica la vulneración de otros derechos o una falta de cumplimiento de una norma competencial.

Sin embargo, se ha vuelto relativamente común, el uso de un escrutinio estricto en situaciones en las que se alega una transgresión al principio de igualdad, esto último de acuerdo con la tesis aislada 1a. CIV/2010 publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, tomo XXXII, en septiembre de 2010, bajo el título «Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucradas categorías sospechosas»; en esta tesis se sostiene que lo órganos de interpretación constitucional, deben ser especialmente cuidadosos en su análisis normativo para examinar cuando la distinción en el trato de determinadas figuras, grupos o categorías de personas, esté basada en el catálogo previsto el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, supuesto en el cual los tribunales tienen la obligación de ser mucho más rigurosos en el abordaje del caso en concreto al evaluar al creador de la norma desde la perspectiva y el estándar del principio de igualdad.

Esto es especialmente aplicable cuando la norma legal en cuestión utiliza criterios clasificatorios enumerados en la Constitución, como origen étnico o nacional, género, edad, discapacidades, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias sexuales, estado civil o cualquier otro factor que atente contra la dignidad humana y tenga como objetivo anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

El análisis en comento precisa de un estudio interpretativo preliminar en el cual se indaguen los verdaderos propósitos y finalidades por los cuales el creador de la norma incluyó o explícitamente a una categoría de personas. Esto se hace con la intención de buscar comprender el razonamiento *prima facie* que se utilizó con la intención de brindar un trato diferenciado a determinado colectivo que, por motivos históricos-estructurales.

Si el operador judicial omite realizar este análisis previo, existe el peligro de llegar a conclusiones sin sentido. En este contexto, el último ejemplo citado lo ilustra una situación hipotética en la que se solicita un escrutinio riguroso para cuestionar una normativa que supuestamente diferencia entre aquellos que tienen la «preferencia» de cometer delitos o llevar a cabo acciones ilegales,

por burda que suene situación, sirve para hacer mucho más evidentes los casos en los que no se pueden emplear argumentaciones que aludan el empleo de una categoría sospechosa contemplada en el artículo 1º. Sin embargo, existen muchos casos en los que las generalizaciones o catálogos sin bases justificables sí terminan por afectar los derechos a grupos cuya integración, particularidades o características difieren de la mayoría de la sociedad; en tales casos, existen patrones culturales, económicos y sociales propios que se pueden rastrear históricamente y que tienen un carácter sociológicamente distintivo, que si son ignorados, o peor aún, objeto de segregación y tratos injustos, evidentemente estarían violando los derechos humanos de sus integrantes.

Por otro lado, cuando se trata de regulaciones diseñadas para abordar las causas persistentes y estructurales de desventaja para ciertos grupos, en términos generales, el artículo 1º no justifica el uso del escrutinio riguroso para evaluar la constitucionalidad de la normativa. En cambio, se consideran medidas a favor de la igualdad que, desde una perspectiva legislativa, utilizan criterios de identificación de grupos que históricamente han sido discriminados. Esto se hace para equilibrar la desigualdad especial que enfrentan en comparación con el resto de la población. Un ejemplo concreto de esto se encuentra en las cuotas de género para cargos gubernamentales de elección popular y en la estructura organizativa del Poder Judicial Federal. Estas cuotas buscan reservar puestos y garantizar la igualdad de participación tanto para hombres como para mujeres, corrigiendo la histórica y estructural falta de oportunidades para las mujeres.

En resumen, en casos donde se busca promover la igualdad y corregir desigualdades estructurales, el escrutinio riguroso no es la norma, ya que se considera necesario utilizar categorías de identificación específicas para abordar las diferencias y desventajas experimentadas por ciertos grupos a lo largo de la historia. Este enfoque legislativo busca restablecer la igualdad de oportunidades y no debe ser objeto de cuestionamiento por parte del tribunal constitucional.

Siguiendo lo expresado en los párrafos anteriores, la Segunda Sala del tribunal constitucional máximo, en su decisión sobre el amparo en Revisión 405/2019 emitida el 23 de octubre de 2019, llegó a la conclusión de que, aunque la norma en cuestión establecía una diferenciación en el régimen de pensiones basada en el género, lo cual, a primera vista, podría parecer un uso de un criterio de identificación previsto en el catálogo al que hace referencia el artículo 1º de la Constitución, se debe tener en cuenta que, en este caso específico,

el solicitante de amparo no pertenecía al grupo que el legislador consideró en desventaja y para el cual se implementó la medida de igualdad.

En esta línea de pensamiento, aplicar un escrutinio reforzado resultaría en que la norma supere este examen, y sería ilógico someter a este escrutinio casos en los que el legislador establece una distinción que aparentemente beneficia a un grupo socialmente favorecido. Esto limitaría, o incluso haría imposible, que el legislador tome medidas proactivas para proporcionar igualdad sustantiva a grupos que históricamente han estado en desventaja debido a factores sociales, históricos o estructurales.

Una vez que se han abordado todos los requisitos necesarios para la aplicación de un escrutinio estricto o reforzado en un examen de constitucionalidad de una norma impugnada, es crucial enfocarse en si la porción normativa en cuestión viola directamente los derechos humanos del solicitante de amparo que acude al tribunal constitucional o si se trata de una distinción basada en lo que se denominan «categorías sospechosas». Habiendo analizado estos dos supuestos que excepcionalmente requieren un escrutinio más riguroso por parte de la Corte, es apropiado considerar si en el caso del decreto bajo revisión es factible aplicar un escrutinio reforzado.

En primer lugar, es necesario reiterar, tal como se ha señalado a lo largo de este análisis, que la norma en cuestión efectivamente establece una distinción entre contribuyentes. La distinción más relevante, para los fines de la comparación que se ha planteado, se basa en la ubicación geográfica especial de los contribuyentes, restringiendo el beneficio a 43 de los 277 municipios de la región. Sin embargo, la tarea interpretativa radica en determinar si esta distinción realmente afecta y vulnera los derechos de los contribuyentes que no son beneficiarios de esta disposición normativa, o si la manera en que el decreto diferencia entre estos grupos puede atribuirse a una categoría sospechosa.

El cuestionamiento que hay que hacer ahora es si existen derechos transgredidos en perjuicio de aquellos contribuyentes que son excluidos del tratamiento preferencial que suponen los estímulos fiscales para la zona franca, en específico en el caso de los que encontrándose en supuestos de hecho y de derecho idénticos de los que habitan dentro de los municipios beneficiados, no cuentan con los estímulos por la simple razón de residir y encontrarse su domicilio fiscal en un municipio que no está expresamente contemplado dentro del decreto presidencial de fecha 31 de diciembre del 2018.

Para dar respuesta a esta pregunta, al menos en esta primera etapa incipiente de un complejo examen constitucional que se propone para posteriores estudios, se infiere con justa razón que el derecho humano que se advierte menoscabado, es el de la igualdad y no discriminación. Por su parte, el derecho a la igualdad tiene un doble aspecto, funcionando tanto como un principio constitucional, como un derecho en sí mismo. Su primera acepción sirve como guía para la creación de todo tipo de normas, para la actuación de las autoridades dentro de su competencia, así como para la aplicación e interpretación del Derecho.

En adición, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la igualdad formal constituye una garantía en favor de los gobernados, que los protege de tratos discriminatorios o de actuaciones arbitrarias de la autoridad; puede este dividirse en dos principales aspectos, igualdad ante la ley, que implica que la norma jurídica se aplique de manera uniforme por todas las autoridades; e igualdad en la norma propiamente dicha, que establece una obligación para el poder legislativo de controlar de manera efectiva el contenido de las normas para evitar distinciones sin justificación constitucional.

Paralelamente, la discriminación ocurre en las situaciones en las que se ha violado el derecho a la igualdad, volviéndose más grave esta circunstancia si esto ocurre desde la creación y aplicación de la norma, cuestión que sin duda provocará actos discriminatorios que encuentren justificación precisamente en la aplicación de esa determinada norma. Otro supuesto se genera cuando la discriminación es indirecta, es decir, que aunque la norma se aparentemente neutral, los efectos observados durante la puesta en vigor y la aplicación de esta, sí generen una distinción, segregación o exclusión desproporcionada en perjuicio de un sector de la población o de un grupo en particular.

En franca relación con todo lo hasta aquí dicho, la Corte ha establecido ciertos criterios para distinguir en los casos en los que se esté ante un acto o una norma discriminatoria y sobre todo para identificar criterios basados en una categoría sospechosa, partiendo de la búsqueda de aquellas establecidas en la Constitución y en los tratados internacionales de derechos humanos; las categorías que afecten a minorías o grupos socialmente protegidos; aquellas basadas en rasgos permanentes de las personas que no pueden cambiar voluntariamente sin arriesgar su identidad o las categorías que afecten a grupos históricamente marginados y sujetos a discriminación.

En relación con el caso que se está analizando, la distinción entre contribuyentes se vuelve particularmente significativa, ya que el decreto busca abordar desigualdades sociales específicas en la región fronteriza norte de México. El decreto reconoce una desigualdad social en esta región en comparación con el resto del país, atribuyendo esta diferencia a la proximidad de esta región con los Estados Unidos de América. Además, señala que la región fronteriza enfrenta desafíos apremiantes en cuanto a la seguridad pública, como se evidencia en las tasas de homicidio significativamente más altas en comparación con el resto del país.

Por lo tanto, es esencial destacar que, más allá de los posibles beneficios fiscales, estos son un medio que el Poder Ejecutivo Federal eligió para abordar una serie de desventajas que afectan a los habitantes de la región. El decreto busca mejorar la competitividad, promover el crecimiento económico, aumentar el empleo y lograr una distribución más justa de la riqueza. Esto tiene como objetivo permitir un ejercicio más completo de la libertad y la dignidad de los individuos en esta región, al mismo tiempo que aborda cuestiones de seguridad pública. En este contexto, es evidente que la privación de estos estímulos fiscales implica la exclusión de quienes no son beneficiarios de la norma, no solo de los beneficios fiscales, sino también de la oportunidad de abordar sus condiciones de vulnerabilidad social en comparación con el resto de la población que no comparte sus circunstancias.

Como se argumentó anteriormente, la exposición de motivos del decreto proporciona una base sólida para comprender por qué el legislador consideró necesario tomar estas medidas en respuesta a las circunstancias específicas que enfrenta el grupo al que se dirigen. Es innegable que las particularidades y debilidades de los habitantes de los 43 municipios que conforman la región fronteriza pueden extrapolarse al resto de los municipios de los seis estados fronterizos del norte de México.

Como se evidencia en el propio texto del decreto objeto de análisis, las políticas o medidas destinadas a promover un desarrollo integral en una región en particular tienen implicaciones tanto en el ámbito legal como en la realidad de los derechos humanos. En este contexto, la medida bajo examen involucra el derecho a la seguridad pública en su sentido más amplio, que abarca el derecho inherente de todo individuo a vivir y desarrollarse en un entorno seguro y protegido de la violencia, sin amenazas a su seguridad personal o familiar. Este derecho se encuentra reconocido y salvaguardado por instrumentos in-

ternacionales como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Con todo esto entendido y dado que el considerando del decreto presidencial que crea e implementa los estímulos fiscales en la frontera norte de México, especifica que dichas medidas buscan incentivar el crecimiento económico de la región y la erradicación paulatina de la pobreza, con el propósito de matizar si efectivamente existe una mayor incidencia de pobreza y problemáticas sociales en los 43 municipios beneficiados con respecto al resto de los que conforman los 6 estados fronterizos del norte de México, en la presente investigación se estudiaron las estimaciones del Consejo Nacional de la Evaluación de la Política de Desarrollo Social (Coneval) con base en el MCS-ENIGH 2010, la muestra del Censo de Población y Vivienda 2010, el Modelo Estadístico 2015 para la continuidad del MCS-ENIGH y la Encuesta Intercensal 2020, a fin de dar cuenta de la verdadera situación económica y social de la región.

Lo anterior guarda el propósito de lograr acreditar que el estudio de la constitucionalidad a través de un escrutinio estricto de las medidas por las que opta el decreto, no solo es viable, sino que es necesario y que este puede apoyarse de herramientas metodológicas tales como el test de igualdad o de proporcionalidad para realizar un estudio a profundidad de los datos empíricos aquí propuestos y todos aquellos que resulten relevantes para averiguar si es que se vulnera el principio y derecho humano a la igualdad y a la no discriminación, o dio en otras palabras, para verificar si efectivamente existe un trato diferenciado que no tenga justificación (Ríos, 2021).

Dicho lo anterior, el caso de Baja California destaca entre el resto de estados fronterizos, debido a que sus cinco municipios (en aquel entonces), a saber, Ensenada, Mexicali, Tecate, Tijuana y Playa de Rosarito, cuentan con la serie de estímulos fiscales que el decreto analizado y sus subsecuentes, otorgaron; todo esto resulta relevante, en principio porque ayuda a descartar la hipótesis de que el motivo que sustentó la distinción utilizada para decidir cuáles municipios serían beneficiados con los estímulos y cuáles no, hubiere sido el simple hecho de que la entidad lindara con el vecino país del norte; esto en la inteligencia de que ni Ensenada, ni Playas de Rosarito cuentan con acceso a la frontera hacia con Estados Unidos de América.

Es importante en este punto resaltar la anterior circunstancia, ya que, desde este momento del estudio comienza a desdibujarse la argumentación verti-

da en el considerando del decreto en comento, que aduce que la finalidad del estímulo es propiciar el bienestar de la población en esa región, y permite ver que esto no acontece, al menos no desde una perspectiva equitativa, y es que, como se verá más adelante en el respectivo análisis de los siguientes estados, no existe un criterio uniforme en razón del porcentaje o índice de pobreza y/o carencias sociales, colindancia directa o límite de distancia hacia la frontera, para determinar a las entidades beneficiarias.

Otro de los aspectos remarcables, es que Baja California cuenta en la totalidad de su territorio con los beneficios fiscales ya especificados, es decir, que cualquier contribuyente que se encuentre dentro de sus 71 450 kilómetros cuadrados, que componen el territorio del Estado (y que cumpla con los requisitos del decreto) podrá obtener el provecho que suponen estos estímulos fiscales en materia de impuesto sobre la renta y desde el primero de enero del 2019, el 100 % de su población se verá beneficiada con un crédito equivalente al 50 % de la tasa del Impuesto al Valor Agregado; esto permite hacer una comparativa estadística de indicadores clave entre el 2018, año previo a la entrada en vigor de la serie de estímulos, y el 2020, con lo que aunque de manera meramente presuncional, podremos adelantar si esta clase de herramientas de la política fiscal efectivamente puede impactar de forma positiva a nivel regional.

La población en situación de pobreza en Baja California disminuyó un 1.1 % del 2018 a 2020, pasando de 884 189 personas con estas características, a 851 700; en el mismo lapso de tiempo, en cuanto hace a factores como carencia por acceso a los servicios básicos en la vivienda y carencia por acceso a la alimentación nutritiva y de calidad, ambos disminuyeron, en razón de un 3,592 % en la primer categoría, y un 1,391 en la segunda, yendo de 334 690 a 188 454 personas en dichas condiciones y de 553 132 a 505 927 respectivamente. Por último, en lo que respecta a la población con ingreso inferior a la línea de pobreza por ingresos, de acuerdo con los Lineamientos y criterios generales para la definición, identificación y medición de la pobreza (2018), esta se redujo en razón de un 1.967 % (Coneval 2020).

Por su parte, en el caso de Sonora, Los municipios beneficiados por los estímulos fiscales son San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáríc, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta; ahora bien, dado que a diferencia de estado de Baja California, en el caso de Sonora, los estímulos fiscales se limitan a estos municipios, cabe antes de abordar las estadísticas macroeconómicas del estado sí, analizar con la

información recolectada de los censos poblacionales y encuestas intercensales del 2010 y 2015 respectivamente, con que cuenta el INEGI y los estudios que el Coneval ha hecho al respecto, específicamente del nivel de pobreza y de carencias sociales en la región, dividida por municipios, con la intención de conocer el contexto de la zona y constatar si el decreto responde efectivamente a las complejas particularidades de los municipios de este estado.

Los indicadores de pobreza por municipio son muy claros y para el 2015 en el caso de las 11 entidades sonorenses integrantes de la zona fronteriza norte, promediaban un aproximado de 20 718.81 personas en situación de pobreza por municipio, teniendo un total entre todas ellas de 227 906.91; estas cifras contrastan con los datos obtenidos en otros municipios como el de Cajeme (128 158), Guaymas (51 723), Hermosillo (179 475), Huatabampo (38 207) y Navojoa (60 868) (Coneval, 2015), ello hace evidente que, existen entidades con mayor índice y presencia de las problemáticas propias de la región, a las que el decreto busca dar respuesta, por lo que si estos beneficios tributarios otorgados por el Estado, buscan con esta serie de estímulos, es la promoción de competitividad económica, el desarrollo y el bienestar social de los habitantes (Cardona, 2020), lo lógico sería atender sino de forma preferente a las zonas con mayor marginación dentro de los estados fronterizos, sí en igualdad de circunstancias, cosa que no acontece.

Para el año 2020, en el mismo rubro, es decir personas en situación de pobreza, los 11 municipios beneficiarios de los estímulos ahora promedian entre ellos 25 538.81 habitantes con esta problemática, con un total de 280 927, lo que supone un incremento del 13.79 % con respecto a lo reportado hasta el 2015; ahora bien, en lo referente a los municipios de los que se apuntó mayor incidencia, es decir Cajeme, Guaymas, Hermosillo, Huatabampo y Navojoa, los resultados también se acrecentaron, obteniendo un total entre estas cinco entidades de 524 263, aumentando entonces, en relación con los datos del 2015 en un 14.360 %.

Por último, estos datos bastan para fortalecer los argumentos en favor de la necesidad de utilizar un escrutinio riguroso, tomando en consideración que el objetivo del presente trabajo no es el de demostrar la efectividad del decreto en relación con el bienestar social de la zona, sino que es el de evidenciar que las problemáticas a la cuales pretende abocarse para solucionar, no están solo concentradas en la región recién creada, sino que se encuentran esparci-

das de manera más o menos uniforme dentro de todo el territorio de los estados fronterizos.

Existe pues en este caso un trato diferenciado que no encuentra justificación, esto entre entidades que sufren de iguales problemáticas, cuyo riesgo es precisamente el de acrecentar la brecha y desigualdad social, sectorizando los beneficios económicos que estímulos de esta naturaleza pudieran significar, es importante tomar en consideración los municipios aledaños a aquellos que conforman la zona franca, los cuales, en orden son Pitiquito, Trincheras, Oquitoa, Atil Tubutama, Imuris, Bacoachi, Fronteras y Bavispe; estos municipios contiguos a los 11 beneficiarios, no son la excepción en lo que habitantes en situación de pobreza respecta, e incrementaron sus porcentajes en este rubro, del 2015 al 2020, en un 18.97 %, curiosamente más que los municipios cuyos número eran en un principio más alarmantes, demostrando así que efectivamente existe cierta influencia negativa al estar tan cerca de la zona franca, sin contar con los beneficios que esta supone, corroborando lo que apuntan Jiménez, Gómez Sabaini, y Podestá (Coneval, 2010) en cuanto a que los estímulos sectoriales suelen impactar negativamente la simplicidad, equidad, eficiencia y capacidad recaudatoria del sistema tributario.

De forma similar acontece para el estado de Chihuahua, en donde los municipios que forman parte de la zona franca norte del país, son Janos, Ascensión, Juárez, Práxedes G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides; las cifras relativas a la pobreza de las personas en su ámbito social, comparativamente entre el 2015 y el 2020 son relativamente positivas y es que, contrario a lo analizado del estado de Sonora, en Chihuahua, casi en términos generales, hubo un decremento en la incidencia de la pobreza en sus municipios; en cuanto hace a los beneficiarios de los estímulos, en los 5 años que se toman como referencia, el número de personas consideradas en estado de pobreza, bajó de un promedio común para las siete entidades de 60 425.42, a 56 753.14, es decir, en un 6.076 %.

No obstante el grado de influencia que como factor pueda tener el decreto analizado y sus efectos legales dentro de estas entidades, lo cierto es que efectivamente ha disminuido la pobreza de esta área geográfica de manera significativa; sin embargo, existen otros municipios con un número muy alto de habitantes considerados pobres, a los que no le alcanza el beneficio fiscal o sus consecuentes fines; tal es el caso de Hidalgo del Parral, Guadalupe y Calvo, Delicias, Chihuahua y Cuauhtémoc, municipios que en suma tienen un total de

355 855 habitantes pobres, con un promedio entre los cinco de 61 020.4 para el 2020, que, si bien ha mostrado disminuir en relación con 2015, sigue por encima del promedio de la zona franca, sin que su decremento le haga justicia ni en tiempo, ni en forma.

En su artículo primero, el decreto de fecha 31 de diciembre del 2018, establece que los municipios Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo, serán los que gocen de sus diversos estímulos dentro del estado de Coahuila de Zaragoza; todos estos municipios, para el año 2015, según la encuesta intercensal sumaron un total de 105 889 personas en condición de pobreza, promediando por tal, cada uno de ellos un aproximado de 13 236.125; dicha medición, para el año 2020, dos años después de la entrada en vigor de los estímulos fiscales, mostró una reducción en un 8.22 % en la zona.

Por su parte, los municipios de Villa Unión, Sierra Mojada, Múzquiz, Morelos y Allende (todos ellos contiguos a la los que se consideran franja fronteriza) promediaban para el 2015, un aproximado a 6 578 por entidad, el cual, coincidentemente también se vio reducido en razón de un 5.98 % para el año 2020.

Paralelamente, de igual forma que en los anteriores estados, se estudiaron los casos de los municipios que inicialmente se advirtieron mayormente afectados por esta problemática, los cuales fueron en el caso de Coahuila de Zaragoza, Torreón, Saltillo y Monclova, mismos que para el 2015, reportaron un promedio por municipio de 121 364.67 personas en estado de pobreza, las que, contrario a los dos grupos de entidades ya analizados, en 2020 aumentó su incidencia de este conflicto socioeconómico; concretamente aumentaron a un promedio de 131 747.667, es decir, en un 8.55 %.

Paralelamente, el caso de Nuevo León es interesante debido a que, pese poca distancia que separa a sus municipios de la frontera norte de México, solo Anáhuac cuenta con los beneficios fiscales del decreto; dicha entidad es la única que linda con el límite norte del país y en términos estadísticos contaba en el 2015 con un aproximado de 7349 personas en situación de pobreza; en el lapso de tiempo del referido año, al 2020, este indicador decreció considerablemente, llegando a 5 491 personas, por lo que se trata de una reducción en este rubro, del 25.28 %.

En igual periodo de tiempo, los municipios de Monterrey, General Escobedo y Guadalupe (entidades con más incidencia de pobreza en el estado de Nuevo León), promediaban en un inicio 130798.667 de personas en esta proble-

mática social, y cerraron, según el censo poblacional del 2020, con una media de 138914, por lo que existió un incremento en dicho indicador, en un 6.204 %.

Por último, en cuanto hace al estado de Tamaulipas, Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros, son sus municipios seleccionados para formar parte de la región fronteriza norte y con ello, son estos los que cuentan con los estímulos fiscales introducidos por el decreto objeto de estudio; estas entidades, cuyo límite superior colinda con los Estados Unidos de América, en términos de pobreza, reportaban para el año 2015, tenían una media común de 71592.7 personas en situación de pobreza, mientras que, para el año 2020, dos ejercicios fiscales en los que los estímulos fiscales estuvieron vigentes dentro de su territorio, mostraron una disminución estadística de esta cifra, en un 4.68 %.

De igual manera, los municipios de Méndez y San Fernando (entidades inmediatamente contiguas a los municipios beneficiados), redujeron su porcentaje de personas consideradas con estas características, en razón de un 6.91 % en relación con lo observado en la encuesta intercensal del 215; sin embargo, no obstante lo relativamente positivas que resultan ser las referidas cifras, en los municipios de Victoria, Tampico y Altamira (aquellos con mayor pobreza en el estado), en contraposición a lo hasta el momento estudiado, aumentó la incidencia de esta problemática social, en un 9.64 %.

Tras un minucioso análisis de los datos obtenidos de los censos poblacionales y económicos, no se puede afirmar con certeza que las problemáticas sociales que el programa de la región fronteriza norte busca abordar sean más prominentes en los municipios seleccionados. Por el contrario, parece que la elección de estos municipios se basa en un criterio relacionado con la demografía y la distribución de su población.

En lugar de encontrar una concentración significativa de estas problemáticas en los municipios específicos elegidos, los datos sugieren que estas cuestiones se dispersan a lo largo y ancho del territorio de los seis estados fronterizos. Esto indica que las necesidades sociales y económicas que el programa intenta resolver no están limitadas a un grupo selecto de municipios, sino que afectan a comunidades en toda la región fronteriza.

Esta observación tiene importantes implicaciones para el diseño y la implementación del programa. En lugar de centrarse en un número limitado de municipios, podría ser más efectivo abordar estas problemáticas de manera más amplia y equitativa en toda la región. Esto permitiría una distribución más

justa de los recursos y esfuerzos destinados a mejorar las condiciones de vida en la frontera norte y garantizaría que las comunidades que enfrentan desafíos similares reciban la atención y el apoyo necesarios.

En resumen, los datos de los censos sugieren que las problemáticas sociales en la región fronteriza norte no están concentradas en los municipios seleccionados, sino que están dispersas en toda la región. Esto respalda la idea de que el programa debería adoptar un enfoque más amplio y equitativo para abordar estas cuestiones de manera efectiva y garantizar un impacto positivo en toda la comunidad fronteriza.

Lo mismo ocurre cuando se estudia la incidencia de los homicidios dolosos, otra de las problemáticas a las que más alude el decreto; en este rubro, se obtuvieron del 2000 a 2018, un total de 110 010 homicidios ocurridos en los seis estados fronterizos (INEGI, 2022), de los cuales 43 335 sucedieron dentro de la ahora zona franca, resultando entonces, que en los municipios beneficiados se observó el 39.40 % del total de homicidios dolosos de estos estados. Dicha cifra, aunque ciertamente elevada, no dista mucho del porcentaje de población habitante de la región beneficiada con respecto a la del total de los estados, es decir, que se estima que los habitantes de los 43 municipios beneficiados representen un aproximado de 37.64 % del total de los pobladores de los estados.

Estas circunstancias soportadas en datos empíricos recabados, si bien no pueden retratar con fidelidad la realidad social que se vive en esta área que ha sido reconocida como especialmente vulnerable por su particular ubicación geográfica, sí son suficientes en estadística descriptiva para apoyar la noción de que existen contribuyentes que sufren de las mismas problemáticas que pretende atender el decreto, que de facto son excluidos del trato diferenciado.

Así pues, si bien no puede hablarse de una transgresión al principio de equidad tributaria, sí debe estimarse vulnerado el principio rector por excelencia de las políticas fiscales, el de equidad social; este último contribuye a la reducción de las brechas económicas al proporcionar incentivos estratégicos a grupos o sectores de la población que requieren la intervención estatal para equilibrar su situación de desventaja. Esto les brinda acceso a nuevas oportunidades que les permiten competir en términos económicos y productivos y salir del rezago en el que se encuentran, todo esto se enmarca en el fomento de un desarrollo económico inclusivo.

En este orden de ideas, se puede presumir con bases que se está vulnerando el derecho genérico a la igualdad y a la no discriminación por la redacción

y los efectos del decreto sujeto a estudio, además de que también se cuentan ya con elementos tanto de orden cuantitativo consistentes en los datos empíricos, así como del orden cualitativo derivado del estudio documental e interpretativo de los antecedentes jurisdiccionales relacionados directa e indirectamente con este tema, para determinar si la distinción de la que se vale el decreto para implementar en determinados municipios los estímulos puede ser catalogado como en uso de una categoría sospechosa.

En ese sentido, para identificar una posible categoría sospechosa, no es necesario ceñirse exclusivamente a las categorías mencionadas en los catálogos existentes. En cambio, se debe examinar detenidamente la razón detrás de la distinción establecida por la norma. En particular, los criterios más recientes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos han reconocido diversas formas sistemáticas de discriminación basadas en vulnerabilidades generalizadas dentro de grupos sociales específicos. En este contexto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso de Empleados de la fábrica de fuegos en Santo Antonio de Jesús y sus familiares vs. Brasil, no solo reconoce la evolución en la identificación de categorías sospechosas, sino que también pone en práctica un enfoque para determinar si estas categorías se aplican o no a una norma.

En dicho caso, el tribunal internacional concluye que los Estados tienen la responsabilidad de no promover tratamientos o regulaciones discriminatorias en sus leyes y de eliminar cualquier regulación que sea discriminatoria en su sistema legal. Además, deben combatir las prácticas repetitivas que perpetúan desigualdades sociales, promoviendo normas, acciones positivas y medidas que garanticen la igualdad real de las personas ante la ley.

En consecuencia, los Estados deben esforzarse por cambiar sustancialmente las condiciones desiguales que fomentan la aparición de comportamientos y tratos desiguales hacia un grupo específico de personas. Esto implica asegurar una igualdad efectiva en dos dimensiones: una dimensión formal, que establece la igualdad ante la ley, y una dimensión material, que involucra la implementación de medidas positivas para promover la igualdad de grupos históricamente discriminados o marginados debido a los factores mencionados en el artículo 1.1 de la Convención

Uno de los aspectos más destacados de la sentencia citada es el explícito reconocimiento de que las categorías sospechosas son dinámicas y no se limitan a las tradicionalmente reconocidas. Este reconocimiento abre la posibilidad de identificar, mediante una metodología adecuada, características que

puedan constituir categorías sospechosas. Esto es especialmente relevante en el contexto de las categorías basadas en la discriminación estructural, que involucra la comprobación de una discriminación histórica arraigada en prácticas concretas.

Es esencial investigar a fondo situaciones en las que se observen prácticas discriminatorias persistentes en una sociedad, incluso si estas prácticas son inconscientes, pero resultan en la exclusión de un grupo de personas de la dinámica social predominante. La Corte Interamericana de Derechos Humanos propone un enfoque probatorio diferente en estos casos, conocido como la prueba contextual. Esta prueba implica el análisis sociológico o el procesamiento de datos específicos que evidencian la existencia de discriminación estructural que afecta a ciertas poblaciones de manera histórica y continua, en condiciones marcadamente desiguales en comparación con el resto de la sociedad.

El decreto de la frontera norte identifica explícitamente la cercanía y la relación con los Estados Unidos de América como un elemento particular que crea diferencias significativas entre los habitantes de esa región y el resto del país. Sostiene que esta situación impacta negativamente en el bienestar general y encarece la vida de los residentes en esa zona, afectando la actividad comercial, los servicios y la calidad de vida en general. Además, señala que históricamente estas condiciones han tenido un impacto negativo en la calidad de vida de la zona fronteriza, incluyendo la estabilidad económica, el acceso a oportunidades y el empleo, con una alta incidencia del crimen.

Dado el reconocimiento de la existencia de un grupo particularmente vulnerable con características específicas que lo distinguen del resto de la población debido a su ubicación geográfica, surge la pregunta de si este grupo limita su vulnerabilidad a los 43 municipios especificados en el decreto o si esta condición de vulnerabilidad frente al resto de la sociedad también afecta a los habitantes de los demás municipios que componen los seis estados fronterizos del norte de México. Además, cabe cuestionar si la condición social especial de ser residente de un municipio en una zona previamente reconocida como vulnerable debido a su ubicación geográfica puede ser considerada una categoría sospechosa. Según los parámetros establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de manera similar en el artículo 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, esta condición podría enmarcarse en el catálogo

de categorías prohibidas, particularmente en lo que respecta a la condición social o cualquier otra que atente contra la dignidad humana.

También se ha reconocido que estas circunstancias afectan de manera diferenciada a minorías o grupos sociales que buscan ser protegidos por medidas que persiguen un objetivo constitucionalmente válido. Además, la distinción entre municipios de los estados fronterizos posiblemente se basa en rasgos permanentes de las personas que no pueden prescindir fácilmente por voluntad propia sin arriesgar parte de su identidad. Esto se refiere específicamente al lugar de residencia de las personas que, a pesar de enfrentar desafíos debido a su ubicación geográfica y cercanía con el país vecino del norte, no tienen acceso a los beneficios fiscales ni experimentan directamente los efectos previstos por las medidas destinadas a equilibrar una desventaja estructural en la región.

El lugar de residencia está estrechamente ligado al desarrollo psicosocial y a la identidad de las personas. De hecho, influye en el sentido de pertenencia cultural y social que un individuo experimenta en la región en la que vive. Además, el entorno social en el que una persona nace, crece y se desenvuelve, en ámbitos como relaciones personales, laborales y contributivas, juega un papel fundamental en la configuración de un contexto único para la comunidad que habita en ese lugar. Esto puede llegar a impactar en la identidad personal, creencias, valores y comportamientos de los residentes.

Por otro lado, el lugar de residencia puede servir como el contexto en el que se establecen relaciones sociales y redes de apoyo. Estas interacciones sociales pueden moldear las habilidades sociales y emocionales de una persona, así como influir en su autoestima y percepción de sí misma. Además, dependiendo de la ubicación geográfica, el acceso a oportunidades educativas y laborales puede variar significativamente. La calidad de las instituciones educativas disponibles, las opciones de desarrollo profesional y las oportunidades de empleo en la zona local pueden estar condicionadas por el lugar de residencia, lo que a su vez afecta el desarrollo personal y profesional.

Por último, pero no menos importante, el lugar de residencia puede determinar el acceso a recursos y servicios esenciales, como atención médica, infraestructura comunitaria, transporte, áreas de recreación y otros servicios públicos. La disponibilidad y calidad de estos recursos y servicios pueden impactar en el bienestar psicológico y la calidad de vida de una persona, así como en su sentido de pertenencia y satisfacción con su entorno.

En resumen, el uso del lugar de residencia como único criterio de distinción legal en una región previamente reconocida como especialmente vulnerable debido a su ubicación geográfica puede ser considerado como la aplicación de una categoría sospechosa. Esto se alinea con la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en octubre de 2015. Según esta jurisprudencia, cuando una ley establece una distinción basada en una categoría sospechosa, los tribunales deben llevar a cabo un examen riguroso de la medida para evaluar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad. Aunque la Constitución no prohíbe el uso de categorías sospechosas por parte del legislador, el principio de igualdad exige que solo se utilicen cuando exista una justificación sólida y convincente para hacerlo.

Conclusiones y recomendaciones

Después de la realización del estudio, se estima necesario concluir en las dos vertientes inicialmente planteadas; en cuanto al estudio documental con triangulación de datos que se efectuó, principalmente en lo que hace a los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que, históricamente ha habido una tendencia en el ejercicio interpretativo de la norma tributaria, a inclinarse por un enfoque por-fisco, en extremo formalista y polarizador, casi siempre en perjuicio de los contribuyentes, quienes en materia fiscal cuentan con poca garantía de que sus derechos humanos sean verdaderamente reivindicados por los mecanismos legales que dispone la propia Ley, dejándolos en muchas ocasiones francos ante los arbitrarios embates de la autoridad exactora; de más está decir que acorde a lo abordado en la presente investigación, un escrutinio laxo para los casos en que se aduzca una violación al principio de equidad contributiva, representa un grave retroceso en lo que el derecho a la seguridad jurídica, acceso a la justicia, tutela jurisdiccional efectiva y el propio principio de legalidad, se refiere.

Establecer principios constitucionales inmersos en cada uno de sus preceptos, benéficos para sus destinatarios, no surte ningún efecto si estos no pueden hacerse valer como un parámetro efectivo frente a la norma que se impugna, o en este caso, frente a un tratamiento diferenciado e injustificado, no es más que letra muerta o en el mejor de los casos un estéril postulado de buena fe; por ello es que el deber de las autoridades, yendo desde los legisladores, en

la creación de las leyes, los entes administrativos encargados de su aplicación y con específico énfasis, las jurisdiccionales (formal y materialmente hablando), es el de asegurarse que cualquier dispositivo normativo sea eficazmente aplicado en igualdad a sus destinatarios, haciendo más accesible la verdadera justicia tributaria.

Del mismo modo, puede concluirse que, pese a lo que argumenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pese a que en apariencia *prima facie*, el uso de una herramienta como el estímulo fiscal aun si este tiene una finalidad extrafiscal, puede terminar por incidir injustificadamente en la esfera jurídica, social y patrimonial de los sujetos que, siendo beneficiarios potenciales por encajar en la hipótesis que enmarca la normatividad, son excluidos y diferenciados de forma injustificada; en el caso concreto de los estímulos fiscales para la franja fronteriza norte, pudo demostrarse gracias a los indicadores de pobreza que se presentan, tal como sucede en el caso de la región fronteriza norte, en donde se corre el riesgo no solo de que la política planteada no sea efectiva y que no se cumplan con los propósitos del decreto, sino que puede provocar que la brecha de desigualdad en la zona crezca y se vuelva más grave.

Además, es esencial considerar la posibilidad de aplicar un escrutinio riguroso similar al que se utiliza en el análisis de otras medidas de naturaleza similar a la que estamos examinando aquí. Esto, en la práctica, llevaría a un cambio en la carga de la prueba, lo que significa que la autoridad responsable tendría la obligación adicional y reforzada de respaldar la necesidad, eficacia y proporcionalidad de las medidas no fiscales con pruebas empíricas y mediciones objetivas. Es por ello que se insiste en la viabilidad e importancia de esta clase de estudios, en donde más allá del cuestionamiento doctrinal de las disposiciones, uso y límites de las figuras jurídicas en comento, se logre visibilizar nítidamente el impacto social y económico que causan este tipo de medidas, en tanto que resulten restrictivas o que redunden en beneficios indebidos para unos cuantos; todo esto servirá para apoyar el análisis casuístico de cada disposición, previo a su creación y entrada en vigor, así como en su interpretación y aplicación en sede jurisdiccional.

A manera de recomendación únicamente se señala que, en lo que respecta al principio de igualdad, este debe ser garantizado desde la creación de la norma, sin distinguir la materia o rama del Derecho a la cual se insertará, tal y como se hace hoy con la materia fiscal; adicionalmente, en este punto cabe también destacar que, cada vez se vuelve más necesario dar la debida profundidad

y alcance al aludido principio, en la inteligencia de que, aunque la jurisprudencia vigente sostiene la inviabilidad usar como parámetro la equidad tributaria cuando no se trastoquen los elementos esenciales de la contribución, sí deben de analizarse en el más amplio contexto, a la luz de la garantía de igualdad, sin que pueda limitarse o catalogarse los supuestos de procedencia, ni condicionar el grado o profundidad de estudio constitucional.

De igual forma, se sugiere un cambio en el paradigma tradicional de la exposición de motivos en este tipo de decretos. En lugar de simplemente exponer una finalidad no relacionada con la recaudación fiscal y dirigida al bienestar de la población, se propone que esta justificación esté respaldada por argumentos sólidos. Recordemos que las normas que establecen políticas fiscales, económicas y sociales, así como las medidas relacionadas con estas políticas, deben fundamentarse en estudios previos y un diagnóstico objetivo. Estos estudios deben respaldar la toma de decisiones informadas, evaluar los riesgos y consecuencias potenciales, optimizar la utilización de recursos disponibles, promover la transparencia y la rendición de cuentas, y ayudar a prevenir errores costosos. Estas razones enfatizan la importancia de contar con evidencia empírica sólida y análisis rigurosos al diseñar políticas y acciones para promover el desarrollo regional.

Bibliografía

- Alabern, J. E. V. (2010). Extradiscalidad y justicia tributaria. En *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García* (pp. 181-207). Universidad del Rosario.
- Arnau, J., y Bono, R. (2008). Estudios longitudinales de medidas repetidas. Modelos de diseño y análisis. *Escritos de Psicología*, 2(1), 32-41.
- Cardona Buitrago, J. (2020). Beneficios tributarios otorgados por las entidades territoriales en el marco del principio de autonomía territorial. *Revista de Derecho Fiscal*, 17. <<https://doi.org/10.18601/16926722.n17.09>>.
- Carrasco Iriarte, H. (2007). *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford University Press.
- Castillo Ponce, R. A., Díaz Bautista, A., y Fregoso Pastrana, E. (2004). Sincronización entre las economías de México y Estados Unidos: el caso del sector manufacturero. *Comercio Exterior*, 54(7), 620-627. <<https://biblat.unam>>.

- mx/es/revista/comercio-exterior/articulo/sincronizacion-entre-las-economias-de-mexico-y-estados-unidos-el-caso-del-sector-manufacture-ro>.
- CONEVAL. (2022). *Medición de la pobreza, Estados Unidos Mexicanos, 2010-2020, Indicadores de pobreza por municipio*. Coneval. <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Documents/Pobreza_municipal/2020/gpos_pob/Presentacion_pobreza_grupos_municipal.pdf>.
- Estares, D. Y. (Ed.). (2016). La evolución de la función extrafiscal de los tributos. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 36(1), 389-398. <<https://doi.org/28178>>.
- González, L. A., Pedraza, E. P., y García, E. R. (2018). Categorías sospechosas y control difuso en la práctica del juzgador familiar. *Antistio: Revista del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses de Colombia*, 5(1), 43-56. <<https://revistasforenses.medicinalegal.gov.co/index.php/article/view/2361/2416>>.
- Hoyos Botero, C. (2000). *Un modelo para investigación documental*. Señal Editora.
- Jiménez, J. P., Sabaini, J. C. G., y Podestá, A. (2010). *Evasión y equidad en América Latina*. CEPAL. <https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticaY tecnicaTributaria/EvasionTributaria/2010_Evasion_y_equidad_sabaini.pdf>.
- Landa Arroyo, C. (2013). Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú. *Themis Revista de Derecho*, (64), 175-180. <<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9580>>.
- López Pérez, S. D. J., y Vence, X. (2021). Estructura y evolución de ingresos tributarios y beneficios fiscales en México. Análisis del periodo 1990-2019 y evaluación de la reforma fiscal de 2014. *El trimestre económico*, 88(350), 373-417. <https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S2448718X2021000200373&script=sci_arttext>.
- Lustig, N. (2017). El impacto del sistema tributario y el gasto social en la distribución del ingreso y la pobreza en América Latina. Una aplicación del marco metodológico del proyecto Compromiso con la Equidad (CEQ). *El trimestre económico*, 84(335), 493-568. <<https://doi.org.dibpxy.uaa.mx/10.20430/ete.v84i335.277>>.
- Martínez Zorrilla, D. (2010). *Metodología jurídica y argumentación*. Marcial Pons.

- Mota, J. L. H. (2013). Consideraciones en torno a una Reforma Fiscal sustentable en México. *Economía Informa*, 378, 3-13. <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0185084913713057>>.
- Musgrave, R. A. (1990). Horizontal equity, once more. *National Tax Journal*, 43(2), 113-122. <<https://www.journals.uchicago.edu/doi/pdf/10.1086/NTJ41788830>>.
- Palomino Guerrero, M. (2015). Los estímulos fiscales: mecanismo para la equidad de género. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 65(264), 415-442.
- Ríos Granados, G. (2021). Recepción del test de proporcionalidad en la jurisprudencia tributaria en México. En D. B. González Carvallo y R. Sánchez Gil (Coords.), *El test de proporcionalidad en la Suprema Corte, aplicaciones y desarrollos recientes* (pp. 211-242). Centro de estudios constitucionales de la SCJN.
- Ríos Granados, G. (2008). *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano, Documento de Trabajo, núm. 108*. UNAM-IIIJ.
- Salas Minor, E. (2009). Debate sobre la utilidad de la metodología jurídica: una reconstrucción crítica de las actuales corrientes metodológicas en la teoría del derecho. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, (12), 205-231.
- Silva Meza, H. (2011). Los estímulos fiscales. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 3(6), 158-182.
- Tavares, D. F. L. (2015). *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*. Universitat de Barcelona. <<https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/96748>>.
- Tello, C., y Hernández, D. (2010). Sobre la reforma tributaria en México. *Economía unam*, 7(21), 37-56.
- Terrádez, M., y Juan, A. A. (2003). *Análisis de la varianza (ANOVA)*. Universidad Oberta de Catalunya, Proyecto e-Math.
- Tesis Aislada LIII/2012 (10a.). Sentencia recaída al amparo en revisión 820/2011, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro Ponente: José Ramón Cossío Díaz; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882.
- Tesis Jurisprudencial P./J. 41/97. Sentencia recaída al Amparo en revisión 1525/96, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro Ponente: Genaro Góngora Pimentel, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, Junio de 1997, página 43.

- Toro Londoño, J. (2021). El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. *Revista de Derecho Fiscal*, 19, 45-87. <<https://doi.org/10.18601/16926722.n19.03>>.
- Ulloa, M. N. O. (2017). Efecto de los beneficios tributarios en la recaudación del impuesto a la renta. *Quipukamayoc*, 25(47), 55-63.
- Valencia, A. R., Reynoso, L. H., y Castro, M. C. (2015). Incidencia del Sistema Fiscal en México 2002-2012. *Economía Informa*, 390, 3-27. <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0185084915300025>>.
- Vanoni, E. (1973). *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.



Análisis comparativo respecto a la eficiencia tributaria que ha representado el Régimen Simplificado de Confianza frente al Régimen de Incorporación Fiscal

*Luis Armando Rivera Montoya
María del Carmen Bautista Sánchez
Jorge Humberto López Reynoso*

Resumen

Una de las mayores complejidades a que se enfrenta cada gobierno es el implantar un sistema efectivo de recaudación y que a la par represente una simplificación administrativa para el contribuyente, es por tal situación que a partir de 2022 entra en vigor el nuevo régimen tributario denominado «Régimen Simplificado de Confianza» esquema podríamos mencionar viene un tanto a sustituir al «Régimen de Incorporación Fiscal» después de casi una década de su entrada en vigor en el año de 2014. Dicho régimen propone ciertas facilidades en cuestiones de la determinación de impuestos, respecto al cual dichos contribuyentes a principios de este ejercicio 2022, debieron de analizar y definir si le resultaba conveniente el cambio a este nuevo régimen o bien permanecer bajo el esquema actual. Bajo este escenario y a casi un poco más de medio año de tributar ante este nuevo esque-

ma de pago de impuestos, a efecto de contar con un mejor entendimiento de la norma tributaria, es de gran relevancia efectuar una confrontación entre ambos esquemas determinando un comparativo de cifras respecto a algunas variables que nos permitan tener un panorama global de que tan efectivo ha sido la recaudación respecto al impuesto sobre la renta bajo el Régimen Simplificado de Confianza, así como el incremento respecto al número de contribuyentes adheridos bajo este esquema, si las facilidades administrativas le han resultado amigables a los contribuyentes respecto a su determinación de impuestos y una con base a tal información, poder realizar un comparativo respecto a la eficacia respecto al ingreso obtenido que representa el régimen simplificado de confianza respecto al Régimen de Incorporación Fiscal, considerando los mismos parámetros de análisis y periodos, para poder determinar el grado de eficacia que ha tenido este régimen.

Palabras clave: simplificación, impuestos, análisis, comparativo.

Abstract

One of the greatest complexities that each government faces is to implement an effective collection system and that at the same time represents an administrative simplification for the taxpayer, it is for such a situation that from 2022 the new tax regime called «Simplified Trust Regime» scheme we could mention comes to replace the «Fiscal Incorporation Regime» after almost a decade of its entry into force in 2014. Said regime proposes certain facilities in matters of tax determination, regarding to which said taxpayers at the beginning of this fiscal year 2022, should have analyzed and defined whether it was convenient for them to change to this new regime or to remain under the current scheme. Under this scenario and almost a little more than half a year after paying taxes under this new tax payment scheme, in order to have a better understanding of the tax norm, it is of great importance to carry out a confrontation between both schemes, determining a comparison of figures. regarding some variables that allow us to have a global overview of how effective the income tax collection has been under the Simplified Trust Regime, as well as the increase regarding the number of taxpayers adhered to this scheme, if the administrative facilities They have been friendly to taxpayers regarding their tax determination and one based on such information, to be able to make a comparison

regarding the effectiveness regarding the income obtained that represents the simplified regime of trust with respect to the Fiscal Incorporation Regime, considering the same analysis parameters and periods, in order to determine the degree of effectiveness that this regime has had.

Keywords: simplification, taxes, analysis, comparative.

Introducción

Como es cotidiano, las disposiciones fiscales tienden a cambiar año con año en busca de encontrar esa fórmula que se traduzca en un aumento en la recaudación de impuestos. A lo largo de estos últimos años también se ha observado que, con cada cambio presidencial, se genera una importante modificación respecto al régimen de tributación a las pequeñas y medianas empresas. Recorriendo un breve pasaje por la historia hace aproximadamente una década se encontraba en vigor el régimen de tributación para los «pequeños contribuyentes (REPECO)», el cual prácticamente se esquema de operación consistía en pagos bimestrales a través de una cuota fija durante todo el ejercicio fiscal. Bajo el mandato del presidente del partido tricolor surge y entra en vigor el «Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)», el cual viene a sustituir al régimen de los «pequeños contribuyentes». Tal esquema presentaba una temática similar al de pequeños contribuyentes, con algunas adecuaciones como, por ejemplo, calcular el pago de impuestos considerando ingresos que recibe el contribuyente, así como los gastos o deducciones autorizadas para el contribuyente.

Finalmente, cerca de una década después y con la toma de protesta del gobierno actual respecto a la Presidencia de la República y contando con el respaldo de gran mayoría de integrantes en el Congreso de la Unión (2018-2024), surge un nuevo régimen fiscal denominado «Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)», dirigido como ya mencionamos hacia la pequeña y mediana empresa el cual viene a sustituir a dicho régimen por «Incorporación Fiscal» cuyo régimen estuvo vigente desde el año de 2014, el cual ya presentó cambios significativos con relación a los dos anteriores de cuyas características mencionaremos a detalle durante la presente investigación.

Planteamiento del problema

Una de las principales problemáticas respecto al cumplimiento oportuno por parte de los gobernados, es la escasez de información, y un total desinterés por parte de los contribuyentes en involucrarse un poco más a fondo respecto a esa obligación que tenemos todos los mexicanos respecto a contribuir para cubrir el gasto público que viene plasmado en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Si bien es cierto, en este momento las cifras estadísticas muestran que en este primer semestre de 2022 hubo gran cantidad de contribuyentes que migraron del Régimen de Incorporación Fiscal hacia el Régimen Simplificado de Confianza, podríamos pensar que los contribuyentes conocieron y analizaron las bondades que les representaba para ellos el nuevo régimen y que por ello optaron por abandonar el Régimen de Incorporación Fiscal y pasar a ser parte del RESICO. Desafortunadamente, no siendo esta la situación si no que insistiendo nuevamente la desinformación por parte del contribuyente traducida en el no cumplimiento oportuno, en este caso la presentación de un aviso para permanecer en el régimen anterior, en la mayoría de los casos en RIF provocó que las autoridades fiscales llevaran a cabo una migración masiva hacia el nuevo régimen y que a la fecha nos atrevemos a asegurar que a la fecha existe gran cantidad de contribuyentes que a la fecha desconocen que a partir de enero de 2022 ya se encuentran tributando en un régimen distinto al que lo venían haciendo.

Objetivos

- Analizar el sistema tributario mexicano, su eficiencia, así como la certeza jurídica y facilidades administrativas hacia el sector de contribuyentes, respecto a la entrada en vigor del Régimen Simplificado de Confianza como un sistema que, como su nombre lo dice, en realidad simplifique la carga administrativa y, por otra parte, represente un mecanismo eficaz de recaudación para el gobierno mexicano.
- Enlistar y analizar los beneficios y perjuicios que ofrece este nuevo sistema de recaudación en comparación con el Régimen de Incorporación Fiscal, pues de manera general podríamos mencionar que las bondades que ofrecía este último régimen buscaban una autodetermi-

nación amigable respecto al pago de contribuciones así como exenciones que durante los primeros años de tributación tuvo un impacto positivo respecto al desembolso económico de los contribuyentes y que tendremos que analizar si el régimen Simplificado de Confianza puede superar tales expectativas.

Hipótesis

«En relación con el tema de recaudación fiscal, ¿ha sido más efectivo el Régimen Simplificado de Confianza que el Régimen de Incorporación Fiscal?».

Hoy en día como lo ha sido a lo largo de los años, gran porcentaje del sector de contribuyentes tenemos cierta resistencia respecto al cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales para cubrir el gasto público, por consiguiente es una ardua tarea del gobierno buscar alternativas respecto a esquemas de tributación que traten de minimizar esa apatía de los gobernados relacionados a la recaudación de impuestos.

Adicional, la voz del sector empresarial siempre ha ido en función a que la implantación de los diferentes sistemas de tributación vaya hacia la búsqueda de ampliar la base de contribuyentes y que, por el contrario, esta no se vaya por el camino fácil de simplemente incrementar los impuestos a los contribuyentes ya registrados mientras que el sector informal goza de la impunidad de pago de impuestos como consecuencia de la ineficiencia por parte de las autoridades fiscales respecto al incremento de contribuyentes cautivos que pudiesen ser incorporados al Registro Federal de Contribuyentes.

Lo preocupante será que un alto porcentaje de los contribuyentes que venían tributando como Régimen de Incorporación Fiscal en su mayoría por desconocimiento han sido migrados al Régimen Simplificado de Confianza donde son sujetos a nuevas obligaciones fiscales y que al no estar en conocimiento de tal cambio de régimen se ha estado viendo su incumplimiento a estas nuevas disposiciones lo que se verá traducido en sanciones administrativas que afectarán el bolsillo del contribuyente en donde quizá un porcentaje de ellos realizará el pago de las multas generadas, mas, sin embargo, el resto de los contribuyentes pudiese caer en el supuesto de finiquitar sus actividades con lo que adicional a dejar de ser un negocio que al menos contribuía alguna cantidad de impuestos ya no lo haga, pues pasará a un estatus de contribuyente cautivo, se cerra-

rán fuentes de trabajo para miles de trabajadores incursionando seguramente en el sector de la informalidad.

Aun cuando las pequeñas y medianas empresas contribuyen con cerca de apenas el 4 % de la recaudación fiscal hablando en términos macroeconómicos se traduce en una cantidad considerable respecto a dicha recaudación fiscal.

Preguntas de investigación

- ¿Qué repercusiones tendrán las pequeñas y medianas empresas con la entrada en vigor de un nuevo sistema de tributación Régimen Simplificado de Confianza?
- ¿Qué tan eficiente será la recaudación fiscal del Régimen Simplificado de Confianza en comparación del Régimen de Incorporación Fiscal?
- ¿Cuáles son los beneficios fiscales para el contribuyente con la entrada en vigor del Régimen Simplificado de Confianza?

Justificación

Mediante la presente investigación se pretende dar cuenta de todas aquellas variables comparativas entre el «Régimen de Incorporación Fiscal» y el Régimen Simplificado de Confianza, pues si bien cada uno de estos esquemas presentaba ciertas facilidades y simplificación administrativa para los contribuyentes y que finalmente es a lo que nos abocamos en la presente investigación respecto a cuál de estos regímenes es quien finalmente se ve traducido en un mayor porcentaje de recaudación a la par de número de contribuyentes y una menor carga tributaria y administrativa para los gobernados.

La población actualmente activa, en su mayoría de casos, no visualiza dicha problemática y si no prevé tal situación y opta por buscar mecanismos alternativos de retiro, la pensión que recibirá será insuficiente para cubrir necesidades básicas.

Marco teórico

La Reforma Fiscal 2022 resurge acompañada de considerables modificaciones a la vida tributaria de los contribuyentes en nuestro país. Esta reforma llegó en busca de promover diversas estrategias respecto a la responsabilidad fiscal, bajo la proyección de un mayor seguimiento y recaudación respecto al pago de impuestos, la regularización en la deuda pública y la formalización del trabajador respecto a su empleo.

De acuerdo con algunas cifras, la tasa de evasión con respecto al pago del Impuesto sobre la Renta en México es de más de 18 %, lo cual se traduce en pérdidas cercanas a 1 % del PIB en el país. Ante este panorama, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha generado nuevos esquemas y regulaciones para la recaudación de impuestos.

Con relación a la miscelánea fiscal que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2022, la creación del Régimen Simplificado de Confianza ha sido uno de los temas más importantes y discutidos respecto a las nuevas reglas para los contribuyentes. Este régimen busca integrar un mayor número de contribuyentes mediante la oferta de mejores tasas para el pago de impuestos y de algunos beneficios que volverán más sencillo formalizar el trabajo en el país. (Beltrán, 2022, pp. 6-8)

Sin embargo, como en todo cambio fiscal, gran parte de los contribuyentes recibió dicha reforma sin tener claro en qué consiste las reglas aplicables a este régimen, cómo funcionaría y si tendrá un impacto positivo o negativo en sus finanzas. El Régimen de Confianza es un esquema tributario que vino a remplazar al Régimen de Incorporación Fiscal de entre cuyos principales objetivos son hacer más simple el pago de impuestos a la par de la imposición de menores tasas de impuestos, destacando en este sentido la tasa impositiva del ISR para personas físicas con actividad empresarial, profesional o de arrendamiento, pues se paga una tasa de 1.0 % hasta el 2.5 por ciento.

Esta reforma busca promover, a través de diversas estrategias, la responsabilidad fiscal, por lo que se espera un mayor seguimiento en el pago de impuestos, la regularización en la deuda pública y la formalización de empleos.

En especial, RESICO está pensado para los contribuyentes que desde 2014 están inscritos en el RIF con actividades empresariales, de arrendamiento, ac-

tividades agrícolas, pesqueras, ganaderas y silvícolas migren hacia este nuevo régimen de tributación. (Luna Guerra, 2023 , pp. 11-13)

Como ya lo mencionamos anteriormente RESICO tiene la ventaja de ofrecer una tasa de Impuesto sobre la Renta (ISR) ajustada a los ingresos de los contribuyentes, que va desde 1.00 % de las percepciones de los prestadores de servicios y de empresas hasta 2.50 %. Esto se traduce en que los contribuyentes que perciben menores ingresos verán reducidas las cantidades de impuestos a pagar y permite que las empresas pequeñas, medianas o en crecimiento no vean comprometidas sus finanzas por los requerimientos del fisco. (Núñez Salazar, 2021, pp. 26-27)

Con la finalidad de dar cumplimiento a los objetivos de la presente administración y respetando los principios constitucionales de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) realiza sus funciones estableciendo piso parejo para todos los contribuyentes; de esta manera se garantiza el mismo trato para todos, consolidando la estrategia del ABC:

- Aumentar la eficiencia recaudatoria,
- Bajar la evasión y elusión fiscal; y
- Combatir la corrupción.

Siguiendo esta estrategia, durante el periodo enero-junio de 2022, se lograron los siguientes resultados (Núñez Salazar, 2021).

A través del Informe Tributario y de Gestión, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) informó que la recaudación del nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) fue de 7 308 millones de pesos al cierre del primer semestre del 2022, lo que representó un 03.44 % del total de los ingresos tributarios de personas físicas.

El mismo Servicio de Administración Tributaria (SAT) reportó que hasta mayo había 172 276 empresas y asociaciones inscritas al RESICO, cuando la meta es llegar a 2 100 000. En cuanto a personas físicas había 2 366 743, menos de la cuarta parte del objetivo de 10 200 000 planteado por el organismo. Pese a ello el esquema es usado por 325 grandes contribuyentes (SAT, 2023).

Tabla 1. Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2022 Servicio de Administración Tributaria.

<i>Contribuyente / Régimen</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>Variación absoluta</i>	<i>Variación real (%)</i>
Total	3 566 622	3 812 520	245 898	-0.9
Personas morales	3 377 161	3 636 939	259 778	-0.02
General de ley personas morales	2 874 152	3 050 198	176 046	-1.6
Con fines no lucrativos	388 527	400 806	12 279	-4.4
Opcional para grupos de sociedades	62 633	81 800	19 167	21.0
Simplificado de confianza	n.a.	72 854	n.a.	n.a.
Residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México	15 814	19 013	3 199	11.4
De los coordinados	7 717	16 622	8 905	99.6
Sociedades cooperativas de producción que optan por diferir sus ingresos	3 093	3 068	-25	-8.1
Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras	25 225	-7 423	-32 648	-127.3
Personas físicas	117 307	138 632	21 325	9.5
Con actividades empresariales y profesionales	42 347	46 527	4 180	1.8
Arrendamiento	27 015	29 656	2 641	1.7
Simplificado de confianza	n.a.	15 358	n.a.	n.a.
Ingresos por dividendos (socios y accionistas)	12 572	14 294	1 723	5.4
Ingresos por intereses	12 328	10 751	-1 557	-19.2
Sueldos y salarios e ingresos asimilados a salarios	8 872	10 513	1 641	9.8
De los demás ingresos	5 995	5 375	-620	-16.9
De incorporación fiscal	7 151	4 607	-2 543	-40.3
Actividades empresariales con ingresos a través de plataformas tecnológicas	950	1 504	554	46.8

Residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México	100	46	-54	-57.4
Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras	-22	n.a.	n.a.	n.a.
Sin régimen	71 224	35 965	-35 259	-53.2
Sin obligaciones fiscales	931	984	54	-2.0

Fuente: SAT, 2023.

Por otra parte, algunas instituciones no fueron tan optimistas, como, por ejemplo, la organización México Evalúa, indicó que el nuevo régimen fracasó debido a la pérdida en recaudación de personas físicas. «Ya vamos mal, no podríamos decir que es un éxito. En un primer cuarto del año fracasó porque vimos una pérdida en recaudación de personas físicas».

De acuerdo con la comisión de investigación fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, el regazo se debe a la falta de difusión sobre el programa y de incentivos para los ocupados en el sector informal. Al respecto, según el reporte, en el primer trimestre del año la recaudación del ISR de personas físicas tuvo una caída de 6 400 millones de pesos, en comparación con la del primer trimestre de 2021 (Pérez Chávez, 2022, p. 46).

Con base en lo anterior, mi hipótesis sería, que este tipo de propuestas fiscales, que comúnmente se presentan en los diferentes sexenios buscan una misión titánica, consistente en incluir al padrón del sector formal a una infinidad de comercios que no están pagando sus impuestos y que como sabemos se mueve bastante flujo de efectivo con relación a dicho sector.

Diferencias a destacar como más importantes entre el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) y el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF):

1. La primera diferencia que podemos visualizar consiste en que el Régimen de Incorporación Fiscal, solo va estaba enfocado a contribuyentes con actividad empresarial, mientras que El Régimen Simplificado de Confianza permite la adhesión de personas que ofrecen servicios profesionales independientes.
2. Bajo la forma de tributación en el Régimen de Incorporación Fiscal no es posible exceder un ingreso anual por más de 2 000 000 de pesos, por otro lado, en el Régimen Simplificado de Confianza se tiene la posibi-

- lidad de tributar en este último mientras no se supere los 3.5 millones de en ingresos en el ejercicio.
3. Con relación a los ingresos obtenidos, en el Régimen de Incorporación Fiscal, los sujetos obligados deben tributar con respecto a un porcentaje de impuesto del 1.92 % como tasa mínima y un 35 % como tasa máxima en proporción a sus ingresos anuales. Del otro lado del escenario, Régimen Simplificado de Confianza establece tasas de impuesto máximo del 2.5 %.
 4. El Régimen de Incorporación Fiscal es solo un programa de incorporación que da rendimiento a las empresas a lo largo de sus etapas tempranas y sin exceder de los 10 años. Con el nuevo régimen se supone tener tasas preferenciales siempre que los sujetos obligados cumplan con los requerimientos y no pasen los montos especificados.
 5. Hablando del Régimen Simplificado de Confianza los sujetos obligados no tendrán la posibilidad de deducir impuestos; debido a las bajas tasas de impuestos decretadas. En cambio, con el Régimen de Incorporación Fiscal, era viable deducir ISR por medio de la declaración de gastos por parte de personas físicas (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Régimen Simplificado de Confianza [RESICO], 2022).

Obligaciones del Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)

Asimismo, de las obligaciones que conlleva el transcurso de registro como contribuyentes en el Régimen Simplificado de Confianza, hay algunas otras obligaciones que, de acuerdo con la PRODECON, todos los inscritos deberán realizar.

Las personas físicas estarán obligadas a:

- Presentar sus declaraciones provisionales con fecha límite el día 17 del mes siguiente al periodo a declarar. La resolución del pago será inmediata, de manera que los contribuyentes realizan en el momento mediante un formulario prellenado que arrojará su respectiva línea de captura.
- Realizar comprobantes globales por las operaciones efectuadas con público en general, es decir, considerando los ingresos por los cuales no se solicitó factura.

- Exhibir en el mes de abril una declaración anual para el ejercicio fiscal inmediato anterior.
- Permanecer vigentes y actualizados respecto a nuestras obligaciones en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Situarse en un cumplimiento oportuno respecto a la presentación de declaraciones y avisos conforme a sus obligaciones fiscales.
- Considerar el esquema de flujo de efectivo, es decir debe declarar sus ingresos realmente cobrados, junto con su CFDI, para definir su pago de impuestos.
- En cuanto al nuevo Régimen Simplificado de Confianza uno de sus temas más fundamentales, es si habrá la elección de deducir impuestos por medio de la declaración de gastos. Alrededor de este tema existen distintas respuestas en caso de ser una persona física o moral.
- Las personas físicas no podrán deducir la adquisición de mercancías o de cualquier otro gasto que se haya hecho para alcanzar un ingreso. También, conforme el primer párrafo del artículo 152 de la Ley del ISR ningún gasto personal podrá aplicarse para el cálculo del ISR de cualquier ejercicio fiscal.
- El Régimen Simplificado de Confianza ha sido hecho para afectar la tasa del ISR a la pequeña y mediana empresa, por lo tanto, no contempla ningún cambio al IVA. Si bien, el arribo de este régimen sí constituye un informe para las futuras resoluciones en materia tributaria de nuestra nación (Tapia Vera, 2022).

Metodología de investigación

Para llevar a cabo el desarrollo de este análisis comparativo respecto a la eficiencia entre ambos regímenes fiscales, se ha llevado a cabo una investigación cuantitativa, con base a las cifras que reporta el Servicio de Administración Tributaria respecto a los ejercicios fiscales 2021 y 2022 mediante el cual nos permite tener un panorama de la eficiencia recaudatoria del Régimen Simplificado de Confianza así como el comportamiento económico y demográfico con que el sector de contribuyentes (Pequeñas y medianas empresas) se ha acogido a este nuevo esquema de tributación y que aunado a la llegada de la pandemia a nuestro país ha traído como consecuencia el despido de miles de trabajado-

res, que a su vez esto se tradujo en la apertura de una gran cantidad de negocios tanto en el sector formal como informal.

Por otro lado, se ha realizado un trabajo de campo exploratorio a través de una investigación cuantitativa mediante el uso de entrevistas con el deseo de conocer cuál es nivel de conocimiento que poseen los contribuyentes sujetos a este nuevo esquema de tributación (RESICO), respecto a sus aspectos principales (Periodos de pago, Beneficios fiscales, Facilidades Administrativas, Sanciones, entre otros) resultados que con respecto a tal investigación podemos afirmar que el contribuyente carece de total información e inclusive el Régimen Fiscal al que se encuentra Tributando.

Tipo de investigación

La investigación para llevar a cabo esta indagación tiene dos enfoques: la descriptiva y la aplicada, ya que está basada en lo siguiente información:

- a. En un análisis minucioso y detallado de la doctrina respectiva del tema.
- b. En la identificación y definición del problema a través de una pregunta.
- c. En la formulación de una hipótesis efectuada a través de una pregunta en el problema.
- d. En la deducción de sus consecuencias y definición de las variables.
- e. En la edificación de un proyecto aplicado que representa a todos los elementos y sus conclusiones que fueron planteadas en la hipótesis.

Métodos teóricos

En México el impacto económico financiero en la transición del sistema de tributación para las pequeñas y medianas empresas se dibuja a través de un escenario muy optimista mediante el cual será posible reactivar la economía mexicana y mantener su crecimiento de manera sostenida, lo cual en estos tiempos es una situación que se ve poco probable.

Un escenario de crecimiento económico refleja que se requeriría de una tasa gradual de crecimiento en el Producto Interno Bruto de manera constante de al menos el 4.6 % para que el porcentaje de crecimiento de pequeñas y medianas empresas del sector formal se viera reflejada en el 35 % en el 2030. Lo cual traería aparejado prolongados periodos de fomento de la inversión y generación de empleos formales y con condiciones apropiadas para la sociedad. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín de prensa 10/2020-2021 Régimen Simplificado de Confianza [RESICO], 2021)

Mas, sin embargo, en nuestro escenario actual, el bajo porcentaje de pequeñas y medianas empresas que se encuentran generando riqueza a través del sector formal, trae aparejado un poco crecimiento de la economía, lo cual vemos traducido en el encarecimiento de los productos en general.

Análisis y discusión de resultados

El resultado final de esta investigación mencionada a través de este documento (investigación indagatoria) a través del examen de literaturas y fuentes diversas en la red, y de acuerdo con la hipótesis que fue planteada, así como de la recopilación de datos e informes nos permiten concluir con lo siguiente:

- a. Todo sistema de Recaudación busca ingresos para las arcas del erario público, y RESICO no es la excepción, ya que, por un lado, busca aumentar la recaudación inmediata al hacer que más contribuyentes que actualmente no pagan ISR comiencen a hacerlo. Por otro lado, más contribuyentes se darán de alta y quedarán bajo el control de las autoridades fiscales para los próximos años. Lo anterior tiene lógica, pues como es bien sabido, gran parte de los contribuyentes inscritos en el RIF tenían la obligatoriedad de presentar su aviso de permanencia y la realidad es que gran parte de ello por mero desconocimiento incurrieron en dicha omisión pasando de manera automática a RESICO lo que obviamente se ve traducido en cifras al alza de contribuyentes inscritos.
- b. A través del resultado cuantitativo de la presente investigación se puede reflejar que el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) ha sido una reforma fiscal que ha arrojado un resultado favorable en términos

de recaudación, pues, según las cifras aportadas por el propio Servicio de Administración Tributaria nos permite visualizar que RESICO presenta mejores números de recaudación en su primer año de operatividad (2022), que en lo que su momento fue recaudado por el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) en comparativo con su primer año de operaciones (2014).

- c. Si bien es cierto que el Régimen Simplificado de Confianza ha presentado una mayor eficiencia con respecto al Régimen anterior, no debemos perder de vista que todos aquellos contribuyentes que nos encontramos a inscritos bajo este nuevo régimen (RESICO), debemos de conocer cuáles son las particularidades o reglas del juego con que se presenta dicho régimen (Periodos de presentación de Declaraciones, Requisitos de deducibilidad, avisos ante la autoridad fiscal, entre otras), pues el incumplimiento de nuestras responsabilidades con respecto al mismo nos puede traer consecuencias que en determinado momento se pueden ver traducidos en multas y pago de accesorios.
- d. Con respecto a las cifras de recaudación en general, es necesario establecer un marco constitucional que considere las bases necesarias, en lo que respecta a la aportación respecto al gasto público, considerando en todo momento los preceptos oficiales que benefician a la propia sociedad a través de los diferentes servicios públicos.

Conclusiones

Con la presente investigación podemos concluir que las pequeñas y medianas empresas están renuentes a contribuir para el gasto público, a la par de que los esfuerzos del gobierno han sido insuficientes para incorporar al sector formal a los miles de comercios y prestadores de servicios que se encuentran al margen de dicha formalidad y que representa miles de millones de pesos que dejan de entrar a las arcas del erario público, situación respecto a lo cual los esquemas de tributación deben ser bajo un escenario lo más amigable posible para el contribuyente.

Por otra parte, serán los miles de contribuyentes que, por falta de conocimiento, apatía, entre otros, conforme la puesta en marcha del Régimen Simplificado de Confianza, sin darse cuenta, van a ir adquiriendo mayores obli-

gaciones fiscales y, sin darse cuenta, el Servicio de Administración Tributaria por autoridad llevará a cabo el cambio de régimen hacia Actividad Empresarial y Profesional de gran número de contribuyentes que comiencen a incurrir en la presentación de declaraciones causal, que claramente está establecida en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Podemos entonces mencionar que, bajo los puntos anteriormente mencionados, son las causas que hasta el momento el Régimen Simplificado de Confianza muestra cifras tan altas con respecto al Régimen de Incorporación Fiscal, tanto en ingresos recaudados como en contribuyentes inscritos; es decir, dichas cifras provienen de una migración masiva realizada por dicha autoridad fiscal y no porque el propio contribuyente haya manifestado ese deseo de migrar del RIF a RESICO.

Bibliografía

- Beltrán, L. M. (2022). *Régimen Simplificado de Confianza para Personas Físicas y Morales*. DOFISCAL.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2022). *Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2021). *Boletín de prensa 10/2020-2021. Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)*. <<https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2021/08/bolet%c3%adn-prensa-imcp-24-ago-2021-10.pdf>>.
- Luna Guerra, A. (2023). *Régimen Simplificado de Confianza para Personas Físicas*. ISEF.
- Núñez Salazar, B. (2021). *Régimen Simplificado de Confianza para Personas Físicas/Personas Morales*. PRODECON.
- Pérez Chávez, F. O. (2022). *Régimen Simplificado de Confianza de Personas Físicas y de Personas Morales*. Taxx.
- SAT, S. d. (2023). *Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2022*. <http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/paginas/documentos/itg/itg_2022_4t.pdf>.
- Tapia Vera, A. K. (2022). *Ventajas y desventajas del nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)*. *Boletín Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. <<https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2022/07/2-Ventajas-y-desventajas-de-nuevo-regimen.pdf>>.

Efecto de la activación de obligaciones profesionales en la equidad y proporcionalidad de las personas asalariadas

Sergio Lagunas Puls

María del Carmen Bautista Sánchez

Juan Bautista Boggio Vázquez

Resumen

El objetivo es demostrar que los asalariados, con el solo hecho de tener virtualmente activa una obligación fiscal, es motivo suficiente para atentar contra los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad. En México, las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, en algunos casos conceden facilidades a los contribuyentes siempre que cumplan con los requisitos señalados, entendiendo que los contribuyentes que no pueden beneficiarse, simplemente deben pagar impuestos conforme a las leyes; sin embargo, algunas facilidades, como es el caso de la Regla 3.17.11 que releva de la obligación a los asalariados de presentar Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR), para otros trabajadores, también asalariados y con los mismos ingresos anuales que otros, el solo hecho de tener activa virtualmente la obligación de actividades profesionales,

sin haber realizado servicios profesionales, son excluidos de ser relevados de presentar DISR, atentando contra los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad.

Palabras clave: asalariados, impuesto anual, Impuesto Sobre la Renta, proporcionalidad, equidad tributaria, obligación fiscal.

Jel: M12; M48; J33; J83; K34;

Abstract

The aim is to demonstrate that, salaried taxpayers with the sole fact of having virtually a fiscal obligation, it is enough reason to attempt against the constitutional principles of equity and proportionality. In Mexico, the Rules contained in the Miscellaneous Resolution Prosecutor, in some cases they grant facilities to taxpayers as long as they meet the stated requirements, understanding that taxpayers who cannot benefit, simply must pay taxes according to the laws, however, some facilities, as is the case of Rule 3.17.11 that relieves employees of the obligation to submit Annual Income Tax Return (DISR), for other workers, also salaried employees and with the same annual income as others, just having virtually active the obligation of professional activities, without having performed professional services, are excluded to introduce DISR, undermining the constitutional principles of equity and proportionality.

Key words: payroll; salaries tax; income tax; proportionality; tributary equity; fiscal obligation.

Jel: M12; M48; J33; J83; K34;

Introducción

Una de las facilidades para los contribuyentes, personas físicas asalariadas, radica en la posibilidad para ser relevadas de presentar la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR), siempre que se cumpla con los requisitos que menciona la Regla 3.17.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal (2023) denominada «Contribuyentes relevados de la obligación de presentar declaración anual de ISR», la cual indica, entre otras cosas, que los ingresos que se reciban provengan únicamente por salarios y que sean pagados por un solo empleador.

Lo anterior, además, otorga diversos beneficios a los contribuyentes asalariados más allá de la no presentación de la DISR, por ejemplo, de existir alguna corrección o ajuste a lo manifestado a la autoridad en pagos periódicos,¹ tanto de cuantía o de conceptos, recaería completamente en el patrón debido a que este es quien genera la notificación mediante Comprobante Fiscal Digital (CFDI) y, en consecuencia, cualquier ajuste a la desagregación de montos y conceptos.

Ahora bien, en los supuestos en que los asalariados, previendo la posibilidad de ejercer en el futuro actividades profesionales activen obligaciones por este concepto, tal situación los excluye de la facilidad que releva de presentar DISR, aún a pesar de que no hubieran desempeñado ejercicio profesional alguno,² es decir, que no hubieran percibido ingresos por este concepto, como tampoco realizado deducciones o compras de activos no circulantes, inclusive, habiéndole informado a la autoridad durante todo un ejercicio la ausencia de estas actividades a través de las declaraciones informativas,³ o bien mediante la herramienta denominada *Mis cuentas dentro de la cual se encuentra mi contabilidad*⁴ que permite llevar el registro de las operaciones que se realizan.

Así, por ejemplo, se estaría en la posibilidad de ser contrarios el principio de equidad y proporcionalidad consignados en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), en donde se tendría que presentar declaración anual por el simple hecho de tener una obligación activa (previendo alguna oportunidad futura para obtener ingresos distintos a sueldos), más no siendo un hecho económico efectivamente realizado ni tampoco prometido.⁵

1 Los pagos de salarios más comunes ocurren en períodos semanales, quincenales o mensuales mismos que son reportados por el empleador, en caso de corrección e inclusive cancelación es precisamente el empleador quien los debe procesar sin la participación del asalariado.

2 No se tiene el hecho imposible o generador ni tampoco el objeto, al no existir la realización de la conducta o actividad específica (Palomino, 2018), es decir, ninguna actividad profesional realizada (Izaza, 2008).

3 Es importante señalar que para considerarse cualquier obligación fiscal necesitan existir dos elementos, el sujeto y el objeto, estando ausente este último elemento para el caso planteado en este trabajo, al no producirse efectos jurídicos por estar ausente el proporcionar o prometer algún servicio profesional, como tampoco existe una contraprestación por ello (UNAM Revista Jurídica Boletín de Derecho Comparado, 2019).

4 La herramienta *Mis cuentas* es una aplicación con diferentes apartados que permite al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con los siguientes apartados: factura fácil, mi contabilidad, mis declaraciones y mi nómina.

5 Se ha señalado anteriormente que una relación jurídico-tributaria no surge por el solo hecho de que la norma contemple un supuesto, como sería únicamente el aviso de obligaciones que podrían acontecer en

El objetivo general de este trabajo es estimar el impacto económico de lo que hemos titulado «*Efecto de la activación de obligaciones profesionales en la equidad y proporcionalidad de las personas asalariadas*» ejemplificando con un ingreso anual, bajo dos escenarios, el primero en donde solo se tenga obligaciones fiscales activas como asalariado (relevado de la declaración anual) y el segundo escenario, en donde se tuvieran registradas obligaciones como prestador de servicios profesionales (obligación a presentar declaración anual), pero que, a pesar de lo anterior, no fue desarrollado ni prometido ningún servicio profesional, es decir, no se presentó el hecho imponible ni generador,⁶ de lo cual se informó periódicamente a la autoridad.⁷

La hipótesis es que se presenta desproporción e inequidad en los contribuyentes asalariados, situaciones generadas por el beneficio de la Regla 3.17.11, propiciando que algunos contribuyentes con los mismos ingresos por salarios tengan la obligación de presentar la DISR, por el solo hecho de tener activa la obligación de servicios profesionales,⁸ aunque sin haber realizado ninguna de estas actividades realmente.⁹

La estructura del trabajo se divide en cuatro apartados, además de la presente introducción, en el segundo apartado se esbozan los principios fundamentales de la equidad y proporcionalidad que debieran ser respetados por cualquier sistema tributario; en el tercer apartado se analiza la conformación del Padrón de Contribuyentes Activos, con énfasis en las personas físicas asalariadas a las cuales podría llegar a afectar en algún momento la «fractura de equidad y proporcionalidad»; el cuarto apartado ejemplifica el cálculo de ingresos por sueldos del ejercicio fiscal 2023 dando lugar a impuesto anual a pagar por el contribuyente, lo que en un escenario se podría evitar al relevar de la obligación de presentar la DISR y por el otro, obligando a pagar a la persona por el solo hecho de haber sido previsor, activando obligaciones de servicios profesionales; en las conclusiones se enfatiza que la Regla 3.17.11, a pesar de ser

un futuro (Palomino, 2018).

6 No existe hecho generador o imponible si no existe el objeto en una relación comercial, es decir, el servicio profesional, de lo cual los contribuyentes están obligados a informar a la autoridad (Vela, 2015).

7 Tal situación de tener activas obligaciones, más no haber realizado ninguna operación en realidad, puede presentarse en dos o más ejercicios consecutivos.

8 Calificadas como medidas excesivas, es un claro ejemplo en el cual un contribuyente informa a la autoridad de la inexistencia de un hecho comercial o económico real (Estrada, 2014).

9 Tal situación atentaría contra los principios del beneficio y de capacidad contributiva, el primer caso por dejar de lado que el beneficio económico de dos personas es el mismo y el de la capacidad que radica en la posibilidad de hacer frente a las obligaciones de pago (Melgar, 2017).

una facilidad bien acogida por los contribuyentes asalariados, relevados de la DISR, para otros, resulta lesiva por crear la obligación de pago por el solo hecho de activar obligaciones de manera previsoras.

Análogamente, así como el Servicio de Administración Tributaria (SAT) combate operaciones simuladas, argumentando que ciertos contribuyentes han defraudado al fisco pretendiendo hacer valer operaciones reales cuando solamente han existido de forma meramente virtual,¹⁰ de manera equiparable, es urgente corregir que acciones virtuales de ciertas actividades, como los servicios profesionales, por la sola manera de estar activos más no por realizarse, generen obligaciones distintas en personas físicas que en la realidad solo obtuvieron salarios.

Proporcionalidad y equidad tributaria

Como se mencionó anteriormente, el origen de la proporcionalidad y equidad tributaria radican en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).¹¹ Por la importancia para este trabajo, procurando la mejor comprensión, se desea compartir la interpretación personal para ambos conceptos, en primer lugar, el de la proporción, lo cual se debe entender como que los contribuyentes cumplan con enterar los impuestos que les correspondan, pero de acuerdo con su capacidad de pago, por lo que, en el planteamiento, objeto de este trabajo, sería desproporcionado que un contribuyente pague y otro no cuando obtuvieron la misma cantidad de ingresos.

Por otra parte, la equidad tributaria significa que los contribuyentes situados en condiciones similares deben cumplir con las mismas leyes y reglamentos, es decir, cumplir con las mismas obligaciones sin distinción alguna, debiendo ser la misma forma para determinar contribuciones, la deducibilidad permitida, el número y tipo de informes a la autoridad, encontrándose en este supuesto, la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR) (Melgar, 2017).

10 La autoridad fiscal ha venido fortaleciendo las medidas en contra de las operaciones virtuales, inexistentes (Paz, 2018; IDC online, 2019a), siendo igual de importante corregir que la sola activación, también virtual, de obligaciones fiscales en servicios profesionales elimine beneficios a contribuyentes asalariados, llegando incluso a obligarlos a calcular y enterar posibles diferencias a cargo en la Declaración Anual del ISR.

11 Se agrega la cita con la fecha de la consulta (Cámara de Diputados, 2019b).

Ahora bien, las reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas Fiscales, establecen facilidades administrativas para algunos contribuyentes que, siempre que cumplan los supuestos requeridos por dichas reglas, otorgan la opción de aplicar alguna facilidad, tal es el caso de la Regla 3.17.11 con vigencia al año 2022, que exime de la obligación para presentar la DISR cuando se cumplan con los supuestos señalados, entre estos, que los contribuyentes asalariados reciban ingresos por salarios de un solo empleador, como también que no tengan ingresos por actividades profesionales.¹² La facilidad contenida en la Regla 3.17.11 abre la posibilidad para que se vulnere el principio de equidad y proporcionalidad,¹³ toda vez que cuando los contribuyentes, por razones de mera previsión¹⁴ sin haber realizado la prestación de servicio profesional ni la promesa de realizarlo, sean obligados para presentar la DISR y por tanto, deban enterar posibles diferencias derivadas del cálculo anual, ignorando por completo la realidad del individuo,¹⁵ obligándolo a pagar cierta cantidad cuando otra persona, con el mismo ingreso, pero sin tener activas obligaciones profesionales, no tuviera que hacerlo.

Permitir que las personas asalariadas sean relevadas o no de calcular y presentar la DISR, dependiendo de solo tener registradas o no actividades profesionales (aunque no ejecutadas ni prometidas), es equiparable a limitar a los individuos la virtud de prever, preparándose ante futuras oportunidades de prestar algún servicio profesional, ya que el riesgo por ser precavido sería enterar a la autoridad alguna diferencia derivada del cálculo anual, atentando con la medida de justicia que «exige trato igual a los iguales...»,¹⁶ ya que dos sujetos con los mismos ingresos tendrían condiciones de pago distintas, sin que

12 De hecho, es importante precisar que los propios instructivos del Servicio de Administración Tributaria hacen referencia que, para estar obligado a presentar la Declaración Anual de ISR el supuesto no es tener activa la obligación sino haber obtenido ingresos «[...] Si obtuviste otros ingresos acumulables (honorarios, arrendamiento, actividades empresariales, entre otros) además de salarios [...]» (Servicio de Administración Tributaria, 2019h).

13 Esto sucedería al generar una diferencia de impuesto por la obligación del cálculo anual del ISR, estimado y enterado por la persona física por el simple hecho de tener activas obligaciones profesionales, sin embargo, otra persona con el mismo salario anual no tendría la obligación ni del cálculo ni de la declaración anual a pesar de tener la misma capacidad y beneficio, siendo una clara medida injusta y por supuesto no equitativa (Melgar, 2017).

14 Acción y efecto de prever. Acción de disponer lo conveniente para atender a contingencias o necesidades previsibles (Real Academia Española, 2019).

15 En el ámbito de la investigación jurídico-tributaria se ha señalado la necesidad para considerar al contribuyente como una persona al momento de dictar la política tributaria recaudadora (Álvarez, 2015).

16 Cita literal (Melgar, 2017).

hubiera acontecido un hecho real de servicios profesionales y en consecuencia, tampoco ingresos por dichos conceptos.

La falta de hechos generadores o actos comerciales reales, ha venido siendo de especial interés del SAT para combatir conductas que lesionen el interés del fisco federal,¹⁷ en especial todas las operaciones simuladas en las cuales se pretende la existencia de una operación por la simple generación de un comprobante fiscal digital, pero sin que haya existido, en la realidad, una acción de prestar u obligarse a prestar un determinado servicio, siendo tal situación un ejemplo homólogo del argumento del presente trabajo, precisamente, haciendo notar que de continuar considerando la simple activación de actividades profesionales como sinónimo de un hecho generador o imponible, es equivocado.

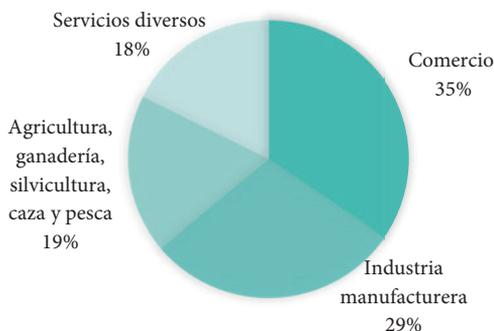
Asalariados y el Padrón Activo de Contribuyentes

A febrero del 2023, los sectores económicos que concentran el mayor número personas asalariadas (imagen 1) fueron en primer lugar, el sector comercio, que registro 11.6 millones de individuos contratados, en segundo lugar, el sector de la transformación, que brindó trabajo a 9.8 millones de personas, el tercer sitio lo ocuparon los empleos relacionados con el sector agrícola, ganadero, silvícola, caza y pesca, sumando 6.2 millones de individuos y en cuarto lugar el sector de los servicios diversos que empleó a 5.9 millones de trabajadores.¹⁸

17 Las acciones para combatir operaciones simuladas o de existencia meramente virtual, son de interés sustantivo para la autoridad fiscalizadora federal ya que tan solo de 2014 a mediados de 2019 se identificaron 8 204 empresas en estos supuestos (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019; Sanciprián, 2019c).

18 Las cifras agregadas en este primer párrafo no representan el total general de empleos ni de contribuyentes, únicamente se refieren a los sectores que emplean el mayor número de trabajadores. La información se encuentra disponible en el sitio electrónico del INEGI (Indicadores de Ocupación y empleo de Febrero del 2023, de acuerdo con la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo [ENOE]).

Imagen 1. Participación porcentual de la empleabilidad en los principales sectores económicos.



Fuente: Elaboración propia con datos de la INEGI (febrero, 2023).

Las personas físicas asalariadas mencionadas anteriormente, son aquellas que desarrollan un trabajo subordinado con la dirección de un empleador, recibiendo como producto de su trabajo, ingresos denominados comúnmente salarios, principalmente identificados con pagos periódicos que pueden ser quincenales, semanales, diarios o mensuales (dependiendo de las condiciones contractuales), pero también las personas asalariadas reciben ingresos por otros conceptos tales como aguinaldo, prima vacacional, reparto de utilidades, otras prestaciones y en su caso, por ingresos relacionados a la separación del empleo.¹⁹

Aún y cuando este tipo de contribuyentes, en algunos casos, no presentan la Declaración Anual del ISR (DISR), para los que sí están obligados como para quienes voluntariamente deciden presentar la DISR, tienen permitido deducir gastos médicos, dentales, hospitalarios, incluyendo servicios profesionales de psicología y nutrición; gastos funerarios, también los intereses reales y devengados por créditos hipotecarios, en su caso las cantidades por concepto de do-

¹⁹ El Gobierno federal ofrece información específica para este régimen, como el portal para el asalariado, en el cual pueden identificarse los conceptos señalados (Gobierno Federal, 2019).

nativos, lentes y colegiaturas,²⁰ todos estos conceptos de acuerdo a los límites y condiciones establecidas.²¹

En cuanto a las obligaciones que se establecen para este régimen,²² inician con la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y posteriormente, permanecen obligados a actualizarlo; notificar cambios de domicilio, en su caso presentar aviso de cambio o disminución de obligaciones, suspensión de actividades y reanudación de estas.²³

En específico, las personas físicas asalariadas constituyen el mayor número de pagadores de impuestos.²⁴ Al concluir el año 2022 el Padrón de Contribuyentes Activo (PCA),²⁵ siendo que el total del PCA, el 96 % es correspondiente a personas físicas, es decir, 78 % sueldos y salarios y el restante al 18 %, y el 4 % faltante a personas morales. Para el rubro identificado como Grandes Contribuyentes (personas morales) representan el 0.02 % de todo el padrón, este rubro de Grandes Contribuyentes obtuvo un resultado de 1 759 428 000 000²⁶ de pesos, que representa un total del 46 % de los ingresos tributarios totales.

20 La Revista Contaduría Pública en su mes de mayo incluyó un artículo informativo bastante claro, a detalle, que menciona conceptos, importes y recomendaciones en general (Tapia, 2019).

21 Las condiciones para presentar o en su caso, estar relevados de la obligación para presentar la DISR, las deducciones permitidas como también las obligaciones de los asalariados, están disponibles en el Portal del Servicio de Administración Tributaria (Servicio de Administración Tributaria, 2019c).

22 El Servicio de Administración Tributaria solicita que los asalariados revisen los ingresos y retenciones reportados por el empleador (Servicio de Administración Tributaria, 2019f).

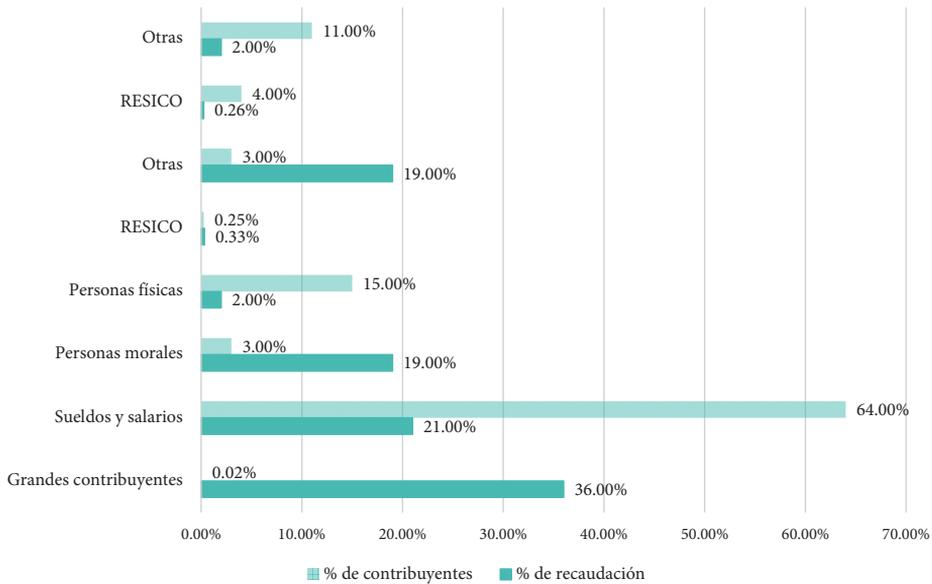
23 Las obligaciones de los asalariados, además de las otras referencias señaladas, cuentan con un apartado específico, dentro del sitio del SAT (Servicio de Administración Tributaria, 2019h).

24 El número de contribuyentes asalariados en el Padrón de Contribuyentes Activo (PCA) incluye el total general, cifra que es mayor al número de empleados mencionados al inicio de este apartado, debido a que el PCA incluye también los empleados del sector público y los asimilados.

25 El Padrón de Contribuyentes Activos, está disponible en períodos trimestrales, en el portal del SAT, apartado de informe tributario y de Gestión, cabe hacer mención que a partir del 2022, los Grandes Contribuyentes retienen el IVA de los bienes y servicios gravados que venden, el cual es pagado por los consumidores, para posteriormente enterarlo al SAT. A partir de 2022, se registra la recaudación del nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) que, a diciembre es de 28 842 millones de pesos (Servicio de Administración Tributaria, 2019e).

26 Un billón setecientos cincuenta y nueve mil cuatrocientos veintiocho millones.

Imagen 2. Conformación del Padrón de Contribuyentes Activos: 2022.



Fuente: Elaboración propia con datos del Padrón de Contribuyentes Activo.

En la gráfica de área (imagen 2) se aprecia claramente que los asalariados (sueldos y salarios) son el mayor número de contribuyentes activos y aportan un porcentaje del 21 % del total de recaudaciones, el rubro de grandes contribuyentes aporta un total del 36 % del total, por lo anterior, cualquier política tributaria debe considerar como elemento fundamental a las personas, y los efectos que puedan causarles ya sea al obligarlos o bien al otorgarles alguna facilidad, que en pro de algunos, puede dar lugar a lastimar la equidad y proporcionalidad de otros, sin dejar de mencionar la exigencia de los derechos humanos.²⁷

27 Además de resguardar los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, los derechos humanos exigen la consideración no solo como contribuyentes, sino como personas, las cuales deben ser tratadas con respeto y *en igualdad de circunstancias*, situación que quedaría vulnerada al otorgarle ventajas fiscales a ciertos contribuyentes con respecto a otros que a pesar de haber recibido el mismo monto económico por concepto de salarios, tendrían un trato desigual por el solo hecho de tener registrada una actividad aún y cuando en los hechos, no la hayan realizado o prometido (Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2019).

Ejemplificando la posible fractura a la equidad y proporción

Con el fin de cuantificar lo que consideramos como un riesgo para la equidad y proporcionalidad por obligar a solo ciertos asalariados a calcular y presentar la DISR,²⁸ se desarrolla un supuesto con un salario bruto mensual de \$36 000.00 (treinta y seis mil pesos 00/100 m.n.) o bien, remuneración diaria de \$1 200.00 (mil doscientos pesos 00/100 m.n.). Recibiendo además cuarenta días de aguinaldo, así como también prima vacacional del 25 % sobre veintidós días de vacaciones al año.

El salario se considera gravado por completo; se prevé que tanto el aguinaldo como la prima vacacional se paguen junto con el mes de diciembre,²⁹ la parte exenta de ambos conceptos estará en función de la Unidad de Medida de Actualización (UMA).³⁰ En primer lugar, se determina la retención mensual de ISR sobre el sueldo:

Tabla 1. Cálculo del ISR por el pago mensual.³¹

– Ingreso gravable	\$36 000.00
– Límite inferior	\$31 236.50
= Diferencia (excedente)	4 763.5
× Tasa	23.52 %
= Impuesto marginal	1 120.37
+ Cuota fija	5 004.12
= Impuesto previo	6 124.49
– Subsidio al empleo calculado	0.00
= Impuesto a retener y enterar por el empleador	\$6 124.49

Fuente: Elaboración propia.

28 Reiterando que es debido por el solo hecho de tener, preventivamente, una obligación activa de servicios profesionales, más no efectuada ni en promesa siquiera.

29 Para el supuesto se considera que la retención del mes de diciembre se mantuvo constante a las anteriores con la finalidad de concentrar el interés en la diferencia del cálculo anual (que incluye la parte gravada de aguinaldo y prima vacacional), con respecto a los provisionales mensuales.

30 Valor de la UMA en 2023, treinta unidades como parte exenta del aguinaldo y 15 para la prima vacacional. (Servicio de Administración Tributaria, 2019g).

31 Tablas para la retención del ISR vigentes en 2023 (Secretaría de Gobernación, 2017).

Las partes exentas de las prestaciones son las siguientes:

Tabla 2. Determinación de la parte exenta del aguinaldo y prima vacacional.

Concepto	Número de UMA	Valor de UMA	Importe exento
Aguinaldo	30	103.74	3 112.20
Prima vacacional	15	103.74	1 556.10

Fuente: Elaboración propia

A continuación, se determina el ISR anual,³² siendo la base para el cálculo la parte gravada de las prestaciones como también el salario mensual elevado al año:

Tabla 3. Determinación del Impuesto Sobre la Renta anual por salarios.

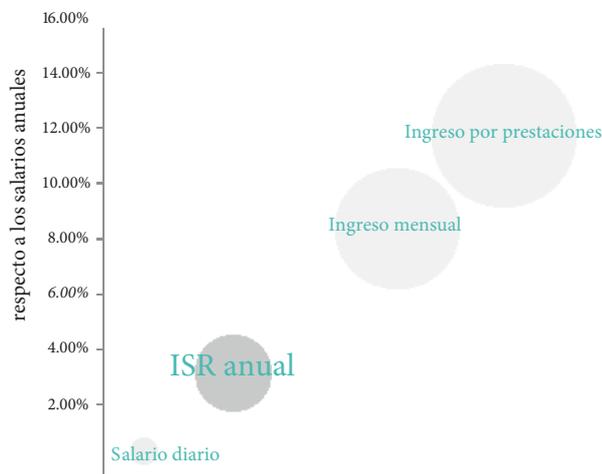
	Ingreso anual por salario (\$36 000 x 12 meses)	\$432 000.00
Más:		49 631.17
	Parte gravada de aguinaldo (40 días x \$1 200)–\$3 112.20	\$44 887.80
	Prima vacacional ((21 días x \$1 200) * 25%)–\$1 556.1	4 743.90
=	Suman los ingresos gravados:	481 631.70
-	Límite inferior	374 837.89
=	Diferencia (excedente)	106 793.81
x	Tasa	23.52 %
=	Impuesto marginal	25 117.90

32 Además de consultar las tablas incluidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (Secretaría de Gobernación, 2017) fueron verificados ejemplos en publicación especializada (Guzmán, Ixtepan, Álvarez, Salazar, y Esquivel, 2019; IDC Online, 2019b).

+	Cuota fija	60 049.40
=	Impuesto previo	85 167.30
-	Subsidio al empleo calculado	0.00
=	Impuesto anual	\$85 167.30
-	Retenciones realizadas por el empleador durante 12 meses (\$6 124.49 x 12)	73 493.88
-	Retenciones de ISR por Aguinaldo y Prima Vacacional Art. 174 RISR (44 887.80+4 743.9) * 23.52 %	11 673.38
=	Impuesto anual a cargo del trabajador:	\$0.04

Fuente: Elaboración propia

Imagen 3. Participación del ISR anual con respecto al ingreso anual por salarios.



Fuente: Elaboración propia

El impuesto anual, determinado en \$0.04, debería de ser enterado y manifestado por el contribuyente obligado en la DISR a más tardar el mes de abril del año siguiente, cantidad que resulta nada significativa, lo que refleja que los pagos provisionales por salarios son muy exagerados, pero reflejan de manera global lo que corresponde pagar en la declaración anual. Sin embargo, si los comparamos con una persona física de Honorarios, encontramos que dichos contribuyentes puede aplicar como deducciones autorizadas, todos los gastos que resulten estrictamente indispensables, lo que permite deducir hasta el 100 % de sus ingresos por deducciones autorizadas, mientras que los asalariados, solo podrían deducir en su caso las deducciones personales y estas están limitadas al 15 % de los ingresos acumulables o 5 UMA anuales lo que resultare menor.³³

Por las reglas anteriores podemos considerar que existe una violación al principio de equidad y proporcionalidad, ya que en honorarios no existe límite establecido para las deducciones autorizadas, con el único requisito que sean estrictamente indispensables, mientras que en salarios solo se permiten aplicar las deducciones personales, pero estas deducciones se aplican también en el caso de ingresos por honorarios, con lo que no se aprecia en este rubro una modificación en el valor entre sueldos y honorarios.

Conclusiones

México está en busca de una transformación que reconozca a las personas como elemento fundamental, para lograrlo, será necesario modernizar la política tributaria del país, resguardando los mandatos constitucionales, como la equidad y la proporcionalidad, pero también reconociendo la realidad de los individuos por encima de cualquier tecnicismo.

Hasta ahora, ha venido prevaleciendo el resguardo de preceptos jurídicos y principios técnicos especializados, los cuales, si bien son directriz de la actividad tributaria, con el apoyo de la tecnología, pareciera que transmutan a las personas en códigos digitales, representados por una firma electrónica, claves de identificación, comprobantes fiscales digitales o transferencias financieras electrónicas.

33 Artículo 151, último párrafo de la LISR.

Lo anterior sin duda aporta eficiencia de tiempo, resolviendo el cumplimiento de obligaciones a través de aviso electrónico al que se tuvo acceso remoto, o bien mediante transferencias bancarias, enviando recursos económicos a la autoridad recaudatoria casi en un mismo instante, lo que facilita significativamente los registros de pago y la fiscalización, además, mediante buzón tributario, casi al instante se puede notificar cualquier situación que a consideración de la autoridad, necesiten conocer los contribuyentes o viceversa.

Y es que, a pesar de parecer difícil de creer que a ciertos contribuyentes se le pretenda cobrar impuestos cuando no obtuvieron ingresos por determinada actividad, no obstante, aun así, en ocasiones se les obliga al cálculo y presentación de la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta (DISR) por el solo hecho de haber activado, previsoramente, la posibilidad para realizar servicios profesionales, pero que al no haberlos prestado ni prometido, aun así permanece la obligación de presentar DISR, dejándolos fuera del beneficio para ser relevados, conforme a la Regla 3.17.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente a 2022.

Tal situación, como queda demostrado en el presente trabajo, deja a un lado el principio de proporcionalidad, ignorando el nivel de ingresos de las personas, provocando también que reciban un trato diferenciado que atenta con el principio de equidad, y todo ello por la sola activación de obligaciones profesionales, que pudieron nunca ser efectuadas ni prometidas, en donde podría dar lugar a interpretar que la autoridad, lejos de fomentar la cultura del trabajo y el esfuerzo por procurar obtener ingresos complementarios a los salarios, pareciera que algunas personas fueran castigadas.

Inclusive podría decirse que la costumbre de considerar como obligación un simple aviso a la autoridad, supliera de una manera grotesca hechos reales, estableciendo obligaciones no solo de informar, sino como se demuestra en este trabajo, obligaciones de pago, aun cuando dos contribuyentes hubieran obtenido la misma cantidad de ingresos anuales.

Además, aplicando el criterio equivocado, desproporcionado y no equitativo, al no relevar de la presentación de la DISR a ciertos contribuyentes tan solo por haber activado obligaciones, más no por la obtención de ingreso alguno, obliga a que algunos preceptos, como por ejemplo, la Fracción III del Artículo 98 y el Primer Párrafo del Artículo 150 de la LISR, como también los instructivos del Servicio de Administración Tributaria y la propia Regla 3.17.11, todos estos sean corregidos, refiriéndose en lugar de ingreso o ingresos, a que

la simple activación de obligaciones fiscales conceden facilidades u obligan a cumplir con obligaciones distintas a las personas asalariadas.

Bibliografía

- Álvarez, J. (2015). El Estado debe considerar al contribuyente como persona al momento de dictar su política tributaria recaudadora. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa-TFJA*, 1-9. <<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/responsabilidadsocialtributaria.pdf>>.
- Cámara de Diputados. (2019b). *Leyes Federales Vigentes*. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>>.
- Comisión Nacional de los Derechos Humanos. (2019, junio 20). *Salario mínimo y derechos humanos*. Sitio oficial de la CNDH. <<http://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/informes/especiales/salario-minimo-dh.pdf>>.
- Estrada, M. (2014). Contabilidad Electrónica a Disposición Periódica de la Autoridad Fiscal, ¿Medida de Fiscalización Necesaria o Excesiva hacia los Contribuyentes? *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa-TFJA*. <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/contabilidad_electronicaa_disposicion_dela.pdf>.
- Gobierno Federal. (2019, junio 19). Régimen Fiscal Asalariados. SAT. <<http://omawww.sat.gob.mx/regimenesfiscales/Paginas/Asalariado/default.htm>>.
- Guzmán, E., Ixtapan, S., Álvarez, O., Salazar, V., y Esquivel, F. (2019). Cálculos del Impuesto Sobre la Renta Anual a cargo de las Personas Físicas. *Notas Fiscales*. <http://notasfiscales.com.mx/wp-content/uploads/2019/04/NotasFiscales281_517anvx.pdf>.
- IDC online. (2019a, julio 26). *Diferencias entre revisiones del SAT y el supuesto de simulación de operaciones*. Fiscal-Contable. <<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/07/15/diferencias-entre-revisiones-del-sat-y-el-supuesto-de-simulacion-de-operaciones>>.
- IDC online. (2019b, marzo 19). *Anual de salarios y otros ingresos*. Fiscal-Casos Prácticos. <<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/03/19/anual-de-salarios-y-otros-ingresos>>.

- INEGI. (2023). *Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE)*. INEGI. <<https://www.inegi.org.mx/app/saladeprensa/noticia.html?id=8067>>.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019, junio 26). *Publicaciones-noticias fiscales*. IMCP. <<http://imcp.org.mx/publicaciones/noticias-fiscales-2019-120-sat-combate-la-evasion-fiscal-por-operaciones-simuladas/>>.
- Izaza, J. (2008). Principios fundamentales e ineludibles en materia de interpretación de normas fiscales. *Puntos Finos*, 159, 8-18.
- Melgar, P. (2017). *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*. UNAM. <http://www.posgrado.unam.mx/sites/default/files/73_proporcionalidad.pdf>.
- Palomino, M. (2018). La Obligación Tributaria. *Revista praxis de la justicia fiscal y administrativa-TFJA*, 1-21. <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf>.
- Paz, J. (2018). ¿Qué es la «lista negra» del SAT? *Puntos Finos*, 68-72. <<https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/que-es-la-lista-negra.pdf>>.
- Real Academia Española. (2019, junio 18). Previsión. *Diccionario de la lengua española*. <<https://dle.rae.es/?id=U9mJq05>>.
- Sanciprian, E. (2019c, mayo 16). *Combate vs la venta de CFDI por operaciones simuladas*. Fiscal-contable. <<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/05/16/combate-vs-la-venta-de-cfdi-por-operaciones-simuladas>>.
- Secretaría de Gobernación. (2017, diciembre 29). Resolución Miscelánea Fiscal para 2018. *Diario Oficial de la Federación*. <https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5509529&fecha=29/12/2017>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019a, abril 29). *Normatividad-Resolución Miscelánea Fiscal. Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 y sus anexos 1 y 1-A*. <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/26989/factura-electronica-en-mis-cuentas>>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2023b, octubre 18). *Mi Contabilidad*. <http://omawww.sat.gob.mx/mi_contabilidad/paginas/default.htm#beneficios>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019c, junio 19). *Orientación-Conoce el régimen de sueldos y salarios*. <<https://www.sat.gob.mx/consulta/24451/conoce-el-regimen-de-sueldos-y-salarios>>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019d, febrero 15). *Informe Tributario y de Gestión al 40. Trimestre del 2018*. <[229](http://omawww.sat.gob.mx/gobmx-</p>
</div>
<div data-bbox=)

- transparencia/paginas/documentos/itg/itg_4totrimestre2018_190215.pdf>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019e, junio 20). *Transparencia focalizada–Información Pública del Patrón del Registro Federal de Contribuyentes*. <http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019f, junio 20). *Declaraciones–Consulta el visor de comprobantes de nómina para el trabajador*. Consulta el visor de comprobantes de nómina para el trabajador.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019g, junio 23). *Consultas de orientación–Conoce los beneficios del Régimen de Salario*. <<https://www.sat.gob.mx/consulta/02330/conoce-los-beneficios-del-regimen-de-salarios>>.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019h, junio 19). *Orientación–Conoce tus obligaciones como asalariado y cómo cumplir con ellas*. <<https://www.sat.gob.mx/consulta/29277/conoce-tus-obligaciones-como-asalariado-y-como-cumplir-con-ellas>>.
- Tapia, C. (2019). ¿Qué puedo deducir en mi anual? *Contaduría Pública–IMCP*. <<http://contaduriapublica.org.mx/2019/05/01/que-puedo-deducir-en-mi-anual/>>.
- UNAM Revista Jurídica. (19 de 06 de 2019). Obligaciones Fiscales. *Boletín de Derecho Comparado*. <<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>>.
- Vela, A. (2015, abril 01). *Declaraciones informativas, ¿pueden ser inconstitucionales?* Veritas On Line–Colegio de Contadores Públicos de México. <<https://veritasonline.com.mx/declaraciones-informativas-pueden-ser-inconstitucionales/>>.

Estudio comparativo del dictamen fiscal, el auditor y revisor fiscal: México-Colombia

Martín López Cruz

Natalia Magdalena Ramírez

Édgar Ponce Valdez

Resumen

Dentro de nuestro país la figura del Contador Público Independiente o auditor (CPI) es de gran importancia, siendo este el encargado de la revisión y elaboración del Dictamen Fiscal (DF), herramienta de apoyo tanto para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) como para el propio contribuyente quien es el encargado de mostrar ante la Autoridad Fiscal (AF) las operaciones emanadas de sus actividades económicas. Esto demuestra que el DF sigue siendo un mecanismo de fiscalización importante en nuestro país. Por su parte, el Revisor Fiscal (RF), como es conocido este profesionista en Colombia, es el encargado en las entidades económicas no solo de elaborar y presentar el dictamen, sino que también tiene un papel adicional de gran importancia dentro de cada organización para la cual presta sus servicios, puesto que tiene la responsabilidad de apoyar con el

correcto control interno, con la supervisión de que las operaciones financieras se reconozcan de forma correcta y de emitir su opinión respecto de los estados financieros de la entidad. Es importante conocer los antecedentes históricos tanto del CPI, RF y DF, para de esta forma entender de manera adecuada la actividad que desempeñan estos profesionistas y la forma adecuada en la que se debe presentar la opinión respecto de los estados financieros auditados. Por lo tanto, es necesario conocer cuáles son los requisitos indispensables para cumplir con las funciones dentro de las entidades económicas y la correcta presentación del DF ante la Autoridad competente en cada país en específico.

Palabras clave: contador, auditor, revisor fiscal, dictamen, autoridad.

Introducción

Es importante hacer notar que tanto México como Colombia forman parte del continente americano y por tal situación existen similitudes tanto en idioma como en la parte económica, es por ello que referir el Dictamen Fiscal se vuelve importante indicar cuales son las referencias históricas de ambos países; en el caso de México es necesario hacer constar que desde el origen de esta herramienta se volvió necesaria no solo para la autoridad hacendaria sino también para el contribuyente que decide de forma voluntaria o que al estar obligado por la legislación debe cumplir con su presentación; por lo tanto, este apartado se hará mención como se originó y a partir de cuando este mecanismo es utilizado por las autoridades colombianas, así como la finalidad para lo que fue implementado en ese país.

La revisión fiscal en Colombia es una actividad que forma parte del quehacer contable, cuyos antecedentes históricos se remontan en la historia dentro de la sociedad, como parte del control interno y la obligación que se tiene de enterar los impuestos que serán fiscalizados por la autoridad competente. Tanto la acción como el desarrollo de esta profesión (la contaduría pública), está encaminada a la conservación y al excelente ejercicio de las entidades económicas. La revisoría fiscal en Colombia es la disciplina a la que le corresponde llevar a cabo la dictaminación de los estados financieros, donde de igual forma, la revisión y la evaluación del control interno se hace de manera sistemática, de manera oportuna y sobre todo al margen de lo establecido en la legislación, los estatutos y la normatividad profesional. Un punto importante es

que la revisoría fiscal se realiza de forma integral, es decir, abarca todo el manejo de la entidad económica y, por tanto, el revisor fiscal está obligado a llevar a cabo procedimientos de revisión minuciosos todos los segmentos que forman la totalidad de la compañía, siendo necesario para tal efecto el que el revisor se encuentre rodeado por un equipo con la capacidad para llevar a cabo la fiscalización.

Como se mencionó anteriormente, las responsabilidades del encargado de la revisoría fiscal se centran en vigilar y controlar todas las actividades celebradas por la empresa, debiendo estas estar ajustadas con sus necesidades establecidas dentro de sus ordenamientos, a las disposiciones de la asamblea general y a su junta directiva, puesto que es de ahí donde se desprende la utilidad de una correcta función del revisor fiscal al realizar sus funciones y que en un cierto momento esta pueda determinar si existen o no irregularidades en la correcta labor de la compañía y el progresos de las actividades comerciales de esta. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en Colombia (2012) define a la revisoría técnica como:

El Revisor Fiscal es un delegatario de los socios para ejercer inspección permanente a la administración y validar los informes que están presentes, debiendo rendir informes a los mismos en las reuniones estatutarias. El Revisor Fiscal es un auditor que no puede ser encasillado en forma exacta en alguna de las categorías establecidas en la Unidad Dos, puesto que tiene características de unas y otras, encuadrándose solamente en la de auditoría integral aunque no de manera perfecta. (CTCP, 2012)

Antecedentes históricos en Colombia del revisor fiscal

El primer acercamiento que tuvo Colombia respecto del revisor fiscal data del año 1931 dentro de la Ley 58, donde se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas; siendo mencionado en el Art 26 de dicha Ley las incompatibilidades que el encargado de la revisoría fiscal tendría respecto de su participación con dichas sociedades, pues indica que, bajo ninguna circunstancia el revisor fiscal deberá tener acciones de la compañía o estar relacionado por consanguinidad en cuarto grado o bien en segundo de afinidad con los responsables de la dirección como puede ser el gerente o algún otro integrante encargado de

la toma de decisiones de la compañía, y de igual forma no deberá ocupar ningún cargo dentro de la empresa mientras sea el encargado de la revisoría fiscal (Ley 58, 1931, art 26).

Por su parte el Art. 40 indicado en la propia Ley 58, se indica el compromiso o responsabilidad frente a la entidad económica del encargado de la revisoría fiscal, donde se indica que tanto este profesionista (revisor fiscal) como los miembros de la administración son responsables solidarios de los perjuicios o daños que se originen por negligencia o por cualquier violación en el desempeño de las obligaciones que tengan asignadas. Por su parte, dentro del artículo 41 se establece que tipo de responsabilidad debe de tener el profesionista dedicado a la revisoría fiscal para con los socios de la empresa, indicando que existe responsabilidad solidaria tanto de los integrantes de la administración de la entidad como del propio revisor fiscal con los socios de la empresa y con los terceros interesados en la misma, por todos los perjuicios en los que se hubiese incurrido por agraviar de manera voluntaria a las responsabilidades asignadas como sus funciones a realizar dentro de la compañía (Ley 58, 1931, art 40).

Para 1935, fue la Ley 73 la que otorgo una connotación completa a la imagen del revisor fiscal dentro de Colombia, indicando en su artículo 6° que las sociedades anónimas requerirían que fuese integrado un encargado de la revisión en el aspecto fiscal cuyas funciones serían analizar las operaciones que de la sociedad emanaran, mismos que incluyen inventarios, actas, libros de la sociedad, correspondencias entre otros; la verificación de arqueos de fondos fijos de caja, cuya frecuencia se indica que deberá ser de por lo menos una vez por semana; llevar a cabo la justificación de los bienes de la empresa, así como, de los mismos que esta posea como resguardo; tener la certeza de que las operaciones que se reconocen por la compañía se encuentren de conformidad con los estatutos y las condiciones establecidas por la asamblea general, así como por la junta directiva; informar por escrito, de forma oportuna, a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y al gerente, cuáles son las irregularidades que se observan por las operaciones efectuadas por la compañía; la autorización con su firma del estado de situación financiera mensual y semestral; y todo lo que le sea fijado dentro de la asamblea general de accionistas, relacionados con las indicadas en los apartados anteriores (Ley 73, 1935, art 6).

Con posterioridad se emite el decreto 2521 de 1950, mismo que reguló la ley que hasta el momento estaba en vigor respecto de las sociedades anónimas

y, a su vez, fueron mencionados algunos artículos respecto de la revisoría fiscal como son:

Art. 134. Indica que las sociedades anónimas deberán tener invariablemente un profesional encargado de la revisoría fiscal contando con una persona de apoyo en caso de que el principal tenga algún incumplimiento y no pueda desempeñar sus funciones, este será seleccionado por los miembros que integran la asamblea general de accionistas, contando con un tiempo en el cargo igual al gerente de la entidad, pudiendo este tener reelecciones indefinidas. Este profesional deberá contar con la nacionalidad del país. Por su parte, la persona que se encuentra de apoyo o suplente ocupara el cargo del principal en el caso de faltas en cualquiera de su gravedad. (Decreto 2521, 1950, art. 134)

Con posterioridad, fue emitida la Ley 145 de 1960, donde se modificaron los artículos, que hacen referencia a la calidad del trabajo, a la firma que debe contener el estado de situación financiera, así como, el respectivo dictamen emitido por contador público independiente respectivamente, indicando expresamente lo siguiente:

Artículo 8. Sera necesario la calidad de Contador Público en todos los casos en que las leyes así lo exijan y además en los supuestos en los que se requiera desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la propia Ley exige la participación de uno equivalente que cuente con la misma designación o bien con la de Auditor u alguna otra similar. (Ley 145, 1960, art 8).

Artículo 9. La declaración y firma de un Contador Público hará suponer, salvo prueba en contrario, que los actos respectivos se sujetan a los requisitos legales y de igual forma que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. En el caso de balances, se supondrá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros contables y que de igual forma estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos manifiestan en forma inequívoca la oportuna situación financiera a la fecha del balance. (Ley 145, 1960, art 9).

Artículo 10. Referente al dictamen emitido por un Contador Público sobre un balance general o Estado de Situación Financiera, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de Cuentas, deberá ir acompañado de un informe preciso. (Ley 145, 1960, art. 10)

El actual código de comercio en Colombia dentro del Título I del libro segundo, le dedicó por completo el Capítulo VIII al revisor fiscal, indicando dentro del artículo 203 que, quienes deberán tener la figura del revisor fiscal son: en primer lugar las sociedades por acciones; seguidas por las sucursales de compañías extranjeras y por ultimo las sociedades en las que, por ley o por estatutos, la administración no concierna a todos los socios, cuando así quede dispuesto sin importar el número de socios que queden excluidos de la administración que represente no menos de veinte por ciento del capital de la compañía (Código de Comercio, 2022, Título I del libro Segundo, Capítulo VIII). Por lo tanto, el propio artículo precisó cuáles son las compañías que forzosamente necesitan la revisoría fiscal y de esta manera determinó como se debe establecer el cargo en las sociedades que por ley no requieran de la figura del revisor fiscal.

Cardona (1988), indicaba, «*la Revisoría Fiscal tenía como propósito servir a los propietarios del ente para la vigilancia de la administración centrándose básicamente en la revisión de la información contable*» (p. 33), lo que llevo en el futuro a la evolución de la revisoría fiscal a favor de las necesidades e intereses de la compañía como tal, lo que representó que la las actividades de la revisoría fiscal, ha ido cambiando con el tiempo en el mismo sentido que ha sufrido modificaciones el concepto de entidad contable.

En nuestros tiempos está considerado que el rumbo del trabajo del revisor fiscal debe estar encaminado no solo a la fiscalización de las entidades económicas, como se llevó a cabo hasta poco tiempo atrás, para que de esta manera se dé pie a una revisoría que forme parte de la gestión estratégica de la propia entidad, buscando en ella que el actuar en el contexto administrativo se convengan al objeto social de la entidad y que el Balance de la empresa refleje de forma irrefutable la situación financiera de la esta. En la actualidad se contempla la posibilidad de cambiar de modelo en convergencia con una mayor seguridad, así como una rectitud inquebrantable de la revisoría fiscal dentro de la entidad.

Antecedentes Históricos en México del Auditor y Dictamen Fiscal

La evolución del dictamen fiscal desde el momento en que surge como parte de los mecanismos de fiscalización hasta nuestro tiempo en donde las leyes y reglamentos han sufrido cambios, ha obedecido a la necesidad de que esta importante herramienta de recaudación para la autoridad sufra los cambios tec-

nológicos, económicos, sociales que ha sufrido nuestro país, pero que a su vez sea en armonía con las disposiciones internacionales.

Es sin duda importante señalar que tal y como se indica en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV (CPEUM 1917, art. 31 fracc. IV) es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público debiendo ser esto mediante el cumplimiento pago de los distintos impuestos y contribuciones que se han instituido en la legislación fiscal, cuidando siempre la proporcionalidad y equidad en los mismos tal como nuestra Carta Magna lo indica.

En el año 1959 mediante el decreto presidencial instruido por Adolfo López Mateos quien en ese momento ostentaba el cargo de presidente de la república mexicana, fue instaurada como parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) una nueva dirección denominada como Auditoría Fiscal Federal (AFF) cuya función es investigar y cuidar que las obligaciones de carácter fiscal sean acatadas y enteradas de forma correcta por cada uno de los sujetos pasivos. También fue establecido un control mediante registro de contadores públicos que llevarían a cabo la revisión de los estados financieros de forma anual con el objeto de ser dictaminados en materia fiscal.

Siendo el año 1982 dentro del mes de enero comienza la vigencia del nuevo CFF (CFF, 1982), el cual se publicó al cierre del mes de diciembre del año anterior, dentro del que se señala el art. 85, los requisitos aplicables al archivo del Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal (Sipred). Para 1980 en el mes de abril siendo día 9, fue emitido el reglamento del CFF respecto del art. 85 y para el último cuatrimestre del mismo año son publicadas en el DOF las pautas relativas para la preparación y envío del dictamen fiscal respecto de los estados financieros en materia fiscal. Durante febrero de 1981, marzo 1982 y marzo 1983 se dieron a conocer a los contribuyentes cuales serían los puntos que se deberían aplicar respecto del dictamen fiscal.

Para 1990 y hubo modificaciones al reglamento interno de la SHCP, donde se determina la modificación del nombre de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal (DGARF), siendo acordado denominarla Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), mismo que en la actualidad conserva. Sin embargo, es en este mismo año 1990 que se incluye dentro del CFF el Artículo 32-A que da la obligatoriedad a ciertos contribuyentes a la presentación del dictamen fiscal, siendo esto, tanto para personas físicas como para personas morales, por el ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 1990,

pues en él se indican los requerimientos que los contribuyentes deberían seguir para estar en condiciones de realizar la presentación de este instrumento de fiscalización, siendo a partir de esta reforma que se indica la existencia de contribuyentes obligados y contribuyentes que de manera voluntaria realizarían su elaboración y presentación del mismo (CFF, 1990).

En marzo 31 del año 1992 dentro del DOF se incluyen nuevamente algunas reformas que tienen relación directa con el dictamen fiscal, destacando el deber del profesional de la contaduría pública de contar con la Norma de Actualización Continua o en su defecto presentar un examen de forma anual ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para marzo 22 de 1997, a través del DOF se publica el inciso A del anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, los requisitos que deben ser considerados por el contribuyente que tenga la obligación de elaborar y presentar el dictamen para efectos fiscales. El del 2 de abril de 1997, dentro del anexo 16 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación, en el que se indica, cuáles son los diversos instructivos para la utilización por parte de los contribuyentes a efecto de que puedan presentar el Dictamen para efectos fiscales mediante discos magnéticos; dichos instructivos fueron publicados del día 2 al 16 del mes de abril mediante el Diario Oficial de la Federación.

Durante el mes de mayo del año 1997, es publicada la regla 2.11.13 dentro de la Resolución miscelánea Fiscal para ese año, indicando que queda exceptuado de la presentación del dictamen para efectos fiscales a todos los organismos descentralizados, así como a los fideicomisos cuya finalidad es un fin no lucrativo y que a su vez sean integrantes de la administración pública del estado o del municipio, con la indicación que deberá ser presentado documento ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal o bien a la Administración Local con fecha límite del 31 de mayo de 1997, en donde se indique el motivo de dicha presentación. Para el mes de junio del mismo año, se adiciona una nueva regla miscelánea la 2.11.14, dentro de la Miscelánea Fiscal de ese año, donde se indicaba que el dictamen para efectos fiscales de los contribuyentes que fueran establecimientos permanentes a bases fijas en territorio nacional de personas residentes en el extranjero se deberá presentar en la dirección general de asuntos fiscales internacionales (SAT, RMF, 1997).

Según se indica por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT, 1997) todas las cuestiones derivadas en materia fiscal estarán en manos del órgano desconcentrado conocido como Servicio de Ad-

ministración Tributaria, como parte de a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF). Durante el año 2009 se publica la Resolución Miscelánea Fiscal 2009-2010 en la que se da a conocer las nuevas reglas aplicables a los dictámenes fiscales correspondientes al ejercicio 2008, teniendo congruencia con las negociaciones que se han llevado a cabo entre el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y el SAT, con relación a la no obligatoriedad de elaborar y presentar cierta información. Así mismo, se indica que han terminado las pláticas referentes al SIPRED, estableciendo que la presentación de los cuestionarios no será obligatoria para el ejercicio 2008, sin consecuencia alguna para los contribuyentes o auditores, esto de acuerdo con folio 64/2008-2009 del 03 de junio de 2009 (SAT, RMF, 2009).

Con relación a los anexos del dictamen, de un total de 40, fueron aceptadas modificaciones por observaciones que realizó el IMCP a 22 de ellos, quedando solamente 9 en los que no fueron aceptados los requisitos por requerimientos ajenos al SAT. Se llevo a cabo la emisión del SIPRED 2008 así como de los respectivos instructivos que son apoyo en el llenado de dictamen. La fecha límite que la autoridad estableció para la entrega de esta herramienta fue el 4 de agosto de 2009. Además, se tomó la decisión, junto con el Jefe del SAT, de comenzar de forma inmediata los trabajos para atender un nuevo dictamen fiscal para el siguiente ejercicio fiscal, siendo este el 2009, que ayude a cumplir los objetivos del SAT, así como de los contribuyentes y en general de la contaduría pública. Se dio a conocer que los dictámenes de los contribuyentes que se encontraban dentro del régimen simplificado fueron presentados en función al flujo de efectivo, de igual forma, se dieron a conocer cuáles anexos quedarían eximidos de su presentación por pertenecer a este tipo de contribuyentes (SAT, RMF, 2009).

El presidente de la república hace el envío del paquete económico correspondiente al ejercicio 2014 al congreso de la unión con fecha 8 de septiembre de 2013, el cual incluye cambios a la legislación fiscal y siendo una de las más importantes la eliminación de la obligación de presentar el dictamen fiscal contenido en el Art. 32-A del CFF. Ante esta situación, los colegios de contadores afiliados al IMCP a través de sus dirigentes y dictaminadores que tendrían afectaciones iniciaron pláticas con legisladores de cada de las entidades federativas, a efecto de poder sensibilizar la importancia que tiene este mecanismo de fiscalización no solo para quienes elaboran dicha herramienta sino para la propia autoridad encargada de llevar a cabo una sana recaudación fiscal.

Por los ejercicios siguientes que van de 2014 a 2021 el dictamen fiscal continuo de manera voluntaria, donde gran cantidad de contribuyentes dejaron de presentarlo, pues al no estar obligados a la elaboración y presentación de este y aunado a eso, con el simple hecho de presentar en algunos casos la Declaración Informativa Sobre la Situación Fiscal (DISIF) manifestada dentro del CFF en el art. 32-H, estaban cumpliendo con los requerimientos por parte de la autoridad fiscal.

Aspectos generales de la Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal es una disciplina que da seguimiento de manera puntual a las acciones encargadas de vigilar y controlar la información emanada del sistema contable y financiero del ente económico, siendo esta, además, un mecanismo o herramienta que rinde cuentas a la sociedad respecto de sus acciones cumpliendo con la legislación actual.

Machado y López (2006) definen a la Revisoría Fiscal como:

una institución que nace como respuesta a una necesidad social, proporciona confianza pública, fiscaliza al ente económico y da fe pública de que los controles minimizan los riesgos, la organización cumple con la normativa y los estados contables cumplen con la normatividad. (p. 19)

En este concepto, se manifiesta que la actividad realizada por el Revisor Fiscal está dirigida tanto a la parte social como al hecho de proporcionar un mayor grado de confianza en la conducción de la información que emanada de los propios entes económicos, y esto, exige al revisor fiscal tenga un nivel de conocimiento especializado en la parte fiscal.

Según Mejía (2005)

Las organizaciones, independientes a su tamaño, objeto social y al origen de su capital, deben ejecutar constantemente un proceso sistemático de inspección integral con el cual se puedan establecer controles orientados a mitigar la exposición de la institución a los diferentes riesgos propios del sistema y se verifique el cumplimiento de las disposiciones legales.

Con la precisión anterior se manifiesta, la importancia que reviste a las organizaciones para que desplieguen acciones respecto del sistema de control interno de tal forma que permitan disminuir los riesgos que pudieran enfrentar las organizaciones por deficiencias en este, como pueden ser, la falta de estados financieros actualizados, o la falta de aplicación de las normas contables con las que se deben reconocer las operaciones contables y financieras de la entidad, por mencionar algunas cuestiones de relevancia. Desde esa consideración adquiere validez el que se incorpore un revisor fiscal en las compañías, con la finalidad de llevar una sana operación contable y financiera y que además sea apropiada para cumplir con las obligaciones de la compañía. Este sistema de control interno debe ser individualizado, es decir, que el profesional encargado de la revisoría fiscal no generalice su aplicación, integrando así a cada compañía una evaluación previa de su situación y con base en ella, corregir, actualizar o establecer los procesos necesarios de control.

Respecto con el compromiso ante la sociedad del profesional de la revisoría fiscal Machado (2007, p. 86) aclara que «el revisor fiscal, debe ser un garante de la información mediante su certificación y como agente de control y vigilancia, fiscalizar los actos de la administración y hacer público sus hallazgos». Eso anterior, es esencial en la responsabilidad de este profesionista hacia la sociedad, suponiendo que el resultado obtenido sea expuesto al público, sobre todo si llegaran a existir de cierta forma irregularidades, para que puedan llevarse a cabo las correcciones pertinentes mediante los ajustes propuestos.

Una situación importante que el revisor fiscal debe tener es lo relacionado a la autonomía mental de este profesionista que se desempeñara como revisor fiscal, situación que pone de manifiesto que esta actividad tiene la necesidad de realizar de forma imparcial y con ética, además, la actuación que se tiene respecto del profesionista mencionado; sin embargo, aún existe cierta duda de esto pueda ser llevado a cabo en forma clara y con la objetividad necesaria. Es por ello por lo que, el Código de Ética Profesional del Contador Público (CEPCP) o bien dentro de la Ley 43 de 1990 en su artículo 37 se indica lo siguiente:

En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de

la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante. (Congreso de la República, 1990, art. 37)

Cárdenas (2012), maneja que este revisor debe:

Desarrollar y ejecutar el examen de forma crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiera, de gestión y legal de la sociedad, realizado con independencia por un contador público y utilizando técnicas específicas, con el fin de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia, eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos.

De igual forma (Cárdenas, 2012), sigue afirmando que: «debe evidenciar el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de esta». Lo expresado por Cárdenas, requiere, por una parte, una capacitación profesional e intelectual bien fundamentada en materia económica, contable y legal; y por otro lado, contar con ética y transparencia en la ejecución de su actuar profesional; de cierta manera, de esos dos tipos de situaciones se emana la importancia de la revisoría fiscal para el cumplimiento de una buena información económico-financiera en las compañías.

La Necesidad de una correcta Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal, se respalda en la rendición de cuentas de las relaciones del ser humano a nivel social, contable y económico, siendo esto desde un punto de vista de la vigilancia y el control.

Para Rengifo (2014, p. 18)

Las características deseables de un revisor fiscal moderno es que aplique estrategias gerenciales, posicionado en su papel de evaluador de la gestión global y actuación de los administradores, con nuevas propuestas sobre el control de la gestión y una apreciación crítica de los negocios.

Por tanto, el revisor fiscal debe contribuir con el crecimiento de la compañía, por lo que esto involucra que exista un control respecto de las actuaciones de los encargados de llevar a cabo la dirección de la empresa; siendo así que, la profesión de revisoría fiscal alcanza una considerable importancia, permitiendo de esta manera que deba formar parte de las estrategias planteadas por las direcciones en las diversas organizaciones.

El revisor fiscal debe velar por la existencia de un adecuado sistema de control interno en la empresa, además de garantizar su cumplimiento, debe dar fe pública de que la información fiscal y tributaria corresponde fielmente a los libros contables y que estos corresponden a la realidad. Velar por el cumplimiento de los estatutos y normatividad de la empresa, rindiendo informes oportunos y veraces a las entidades de vigilancia y control sobre las irregularidades del ente». (Rengifo, 2014, p. 18)

El Consejo Técnico de la Contaduría (CTCP), indica que:

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones. (CTCP, 2008)

Entonces pues, la actividad de la Revisoría Fiscal se inclina por llevar a cabo una vigilancia ecuánime e independiente de la actividad contable que emana de las operaciones reconocidas por las compañías quedando de manifiesto que, es indispensable que el profesional que la realiza cuente con la preparación que establece la legislación en la actualidad.

La inserción del Revisor Fiscal en la organización se hace desde la vinculación a la misma en su tarea de veeduría profesional, por lo que se cataloga como un talento humano al servicio de la organización en pos de objetivos que en cierta forma están alineados con los de la empresa, pues su tarea avanza en el sentido de asegurarse que los objetivos de la organización se cumplan. Esto quiere decir, que en tanto agente de control independiente, deberá trabajar no para permitir el logro de los objetivos precisamente, sino para facilitar que tales logros se cumplan. (López, 2012, p. 64)

Discrepancias y semejanzas en ambos países respecto de la Revisoría Fiscal y Dictamen Fiscal

Iniciando por la necesidad de la revisión fiscal en Colombia misma que se sostiene en la rendición de cuentas por parte del revisor fiscal para con la sociedad, tanto en los aspectos económico y financiero y desde la perspectiva de la vigilancia y el control, Rengifo (2014, p. 18) menciona que:

las características deseables de un revisor fiscal es el que lleve a cabo la aplicación de estrategias gerenciales desde el punto de vista de evaluador de la gestión global y actuación de los administradores, contando con propuestas nuevas respecto del control de la gestión y una operación crítica de los negocios.

Partiendo de esto, es importante que el profesional encargado de la revisoría fiscal contribuya con el buen funcionamiento de la organización, por lo tanto, la revisoría fiscal adquiere un importante papel dentro de la propia compañía, convirtiéndose en una más de las tácticas de los directivos de las empresas. La persona encargada de la revisoría fiscal debe cuidar que exista un adecuado sistema de control interno en las compañías y así mismo deberá asegurar el correcto funcionamiento de este; debe además dar certeza de que la documentación tanto fiscal como financiera es un reflejo fiel de la organización. Así mismo, debe cuidar de que todos los estatutos y la normatividad de la empresa se desarrollen de forma adecuada para lo cual debe entregar informes oportunos a las instituciones encargadas de la vigilancia y control en el que se debe señalar cuáles fueron las inconsistencias detectadas.

Laguna (2007), señala que:

Una sociedad sin información financiera no podría sobrevivir, y menos sin información confiable y de calidad, el objetivo de la información financiera que emite la contabilidad es servir de instrumento a diversos usuarios, para soportar las decisiones relacionadas, entre otras, con inversión, endeudamiento, impuestos, apalancamiento, créditos, control, optimización de recursos y gestión; para ello, debe revelar razonablemente las cifras que conforman los estados contables y demás informes que los complementan, la calidad está relacionada con la información, la cual debe presentar como característica que al usuario le sea útil para la toma de decisiones y demás aplicaciones pertinentes. (pp. 83-93)

En razón al concepto de la revisoría fiscal el CTCP expresa que:

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones. (CTCP, 2008)

Por su parte, el CTCP expone que:

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, a interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. (2001, p. 135, citado por López, 2009)

López (2012) expresa que

La inserción del Revisor Fiscal en la organización se hace desde la vinculación a la misma en su tarea de veeduría profesional, por lo que se cataloga como un talento humano al servicio de la organización en pos de objetivos que en cierta forma están alineados con los de la empresa, pues su tarea avanza en el sentido de asegurarse que los objetivos de la organización se cumplan. Esto quiere decir, que en tanto agente de control independiente, deberá trabajar no para permitir el logro de los objetivos precisamente sino para facilitar que tales logros se cumplan. (p. 64)

López (2009) menciona

un aspecto vital dentro de la labor del Revisor Fiscal, y es lo concerniente a que este profesional dentro de su accionar de veeduría, está en consonancia con el logro de los objetivos propuestos en la organización, y en cierto modo, no se podrá avanzar si no se cuenta con una información responsable y ajustada a las normas legales, como un hecho que genera una buena imagen corporativa de la empresa frente a los clientes y la sociedad en su conjunto.

Siendo así, en Colombia el profesional encargado de cumplir con la revisoría fiscal es de suma importancia, ya que esta debe ajustarse a la legislación vigente y en razón al sistema de control interno que opera en la entidad, pues este debe desarrollarse de forma oportuna y con independencia mental, esto, como beneficio para las empresas y con relevancia en el interés social.

En Colombia existe el argumento de que quien ejerce la revisoría fiscal no cuenta con un juicio profesional libre de situaciones que puedan poner en entredicho su actuar, esto relacionado con que en gran parte su desempeño está ligado a los requerimientos y necesidades de las organizaciones para las cuales presta sus servicios profesionales, aunado a que en el país existe la ilegalidad y la corrupción como una firme realidad y que tiene una afección a la buena rendición de cuentas o transparencia con la que deben operar las empresas y, por lo tanto, esta misma afectación recae sobre el revisor fiscal y la transparencia con la que debe desempeñarse. Para ello, la fundamentación que algunos autores manifiestan es que el sistema benéfico del mundo capitalista afecta de forma importante a la actuación de la fiscalización en las entidades económicas y es por lo que, en el caso del revisor fiscal se trata de un profesionalista que crea una dependencia convenida la cual en algún caso es probable que pueda culminar en una afectación importante para que exista imparcialidad al momento de emitir una opinión respecto de la gestión para la que fue contratado.

Contrario a lo anterior es necesario comprender y con importante validez, que la crisis que existe en alguna nación como es el caso de Colombia es un factor que afecta a la población total, no solo en la parte social, sino que también existe afectación en la parte profesional y es de esta forma que se puede entender que la ilegalidad o la corrupción no es algo que concierne a alguna disciplina en particular, sino que tiene que ver en todo caso con la disminución de valores por parte de la sociedad y que, por tanto, es distinto a la disciplina del revisor legal o cualquier otra relación contractual pactada con las organizaciones.

Por lo que respecta a la relación que existe entre el revisor fiscal y la organización y de cómo pudiera afectar su actuación profesional en lo concerniente a la imparcialidad, este profesionalista debe tener claridad y de igual forma darle esa claridad al organismo para el cual presta su servicio profesión de que existe CEFPCP o bien la Ley 43 de 1990 en donde se indica claramente que debe existir un juicio profesional libre de prejuicios con respecto a posibles situa-

ciones que resulten de interés y que por tanto sea incompatible con los principios éticos de legalidad y objetividad del contador público como profesionalista.

Lo anterior es algo que afecta al Estado en cuanto al ejercicio de sus funciones, puesto que es un claro manifiesto que la revisoría fiscal en este país no cuenta con el respaldo necesario para que existan de cierta manera normas que puedan cumplir de forma congruente con el ejercicio profesional del revisor fiscal y con una mayor inspección de la organización sobre la revisoría fiscal. Sin embargo, la importancia que esta disciplina tiene es de suma importancia para el propio Estado, puesto que le proporciona información que ayuda a comprender y analizar de mejor forma la situación financiera de los entes económicos y por lo tanto se manifieste claramente como se encuentra la economía del país.

Es de esta forma que el actuar del profesionalista en este país (Colombia) tiene un importante aliado en la formación de la economía local (empresa) y una gran responsabilidad para que esta proporcione al Estado la herramienta necesaria para que la fiscalización en el país fluya de manera limpia y segura, convirtiendo de cierta forma en responsable solidario al profesionalista que se desempeña como revisor fiscal, concientizándolo a seguir en constante capacitación respecto de las normas o leyes que el propio país emite a través de sus legisladores, cumpliendo de forma cabal lo referente a la ética profesional haciendo notar que existe imparcialidad en la gestión que está desarrollando con el organismo que contrata sus servicios.

Por su parte, el referente colombiano en nuestro país (México) al revisor fiscal, es llamado Auditor, área de especialización que forma parte de las actividades que desarrolla el profesionalista de la contaduría pública; en México para que la figura del auditor este presente en las empresas de manera externa y que este emitiendo dictamen respecto de la razonabilidad de la situación financiera que reflejan los estados financieros, es necesario contar con una certificación la cual es emitida por el IMCP a través de Colegio de Contadores Públicos (CCP) y que de manera oficial debe ser reconocido por la Secretaría de Educación Pública (SEP).

Para que suceda lo anterior, es necesario que se cubran algunos requisitos que la propia autoridad fiscal establece mediante el Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014 (RCFF, 2014) en cuyo artículo 52 se indica que el contador público interesado en obtener la inscripción en el registro a que se refiere dicha

fracción deberá solicitarlo al Servicio de Administración Tributaria, acreditando (además de lo señalado en el propio artículo 52 del Código) lo siguiente:

I. Estar inscrito en el registro federal de contribuyentes, con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:

a) Asalariados obligados a presentar declaración anual conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

b) Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y

c) Servicios profesionales para los efectos del Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales conforme al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

II. Encontrarse en el registro federal de contribuyentes con el estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 29, fracción V de este Reglamento;

III. Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios de certificación autorizado en los términos del Código;

IV. Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública;

V. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de inscripción a que se refiere este artículo;

VI. Contar con la certificación vigente a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código;

VII. Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales. La experiencia a que se refiere esta fracción se acreditará de conformidad con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

VIII. En caso de que la certificación a que se refiere la fracción VI de este artículo se haya expedido con más de un año al momento de solicitar la inscripción, deberá presentar una constancia que acredite el cumplimiento de la Norma de Educación Continua o de Actualización Académica expedida por

un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública o autoridad educativa estatal, al que pertenezca, y

ix. Manifestar, bajo protesta de decir verdad, que no ha participado en la comisión de un delito de carácter fiscal.

Aunado a lo anterior, el interesado deberá comunicar al SAT en espacio de 3 meses, siendo los primeros del año que ha continuado de manera permanente como miembro del CCP acreditando este hecho con constancia emitida por este organismo, de igual manera deberá entregar documento probatorio de que ha continuado con la capacitación que exige la norma de educación continúa expedido por el ya mencionado colegio.

Por esta razón, el auditor, al tener que pasar por la aprobación de un organismo autorizado por la SEP y habiendo obtenido el registro ante la autoridad hacendaria se considera como profesionista independiente a la empresa que decide contratar sus servicios como dictaminador de Estados Financieros, cumpliendo con ello los requisitos indicados en El Código de Ética Profesional de México (CEP), así como las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en los que se indica claramente en qué casos no podría emitir opinión respecto de los estados financieros de la entidad.

Siendo así, el contador público dedicado a la auditoría no tiene problema en cuanto a su independencia mental, pues no está ligado a la entidad en la generación de sus operaciones en ningún sentido, pues solamente revisa lo que previamente el gobierno de la entidad autorizo y que fue elaborado por su equipo de trabajo, situación que deja al auditor con los elementos necesarios para emitir cualquier tipo de opinión (modificada o no modificada), considerando que dentro de la opinión modificada se encuentra una opinión con salvedades, opinión con abstención de opinión o bien una opinión de negación.

Existe una diferencia que debe señalarse respecto de los tipos de auditor, pues puede que dentro de cada organización o ente económico exista la figura del auditor interno, quienes son los encargados de desarrollar los sistemas de controles internos de la entidad, así como de validar el correcto desempeño de las políticas y procedimientos previamente establecidos por ellos, para que de esta forma el desarrollo no solo de las operaciones financieras sino de las operaciones en general en las que se ve rodeada la entidad se lleven a cabo de manera clara, comprensible y con todos los puntos requeridos para que los

encargados de realizar la toma de decisiones la realicen sin contratiempos y de manera oportuna, mismos que pueden ser los directores, gerentes o accionistas de la empresa en cuestión, sin demeritar la intervención del personal que forma parte de las direcciones mencionadas.

Este tipo de auditor no está facultado por parte de la autoridad fiscal para la elaboración, presentación y envío del dictamen fiscal, puesto que las funciones que desempeña son completamente diferentes a las que el auditor externo realiza al momento de ser contratado, pues no existe un lazo interno que obligue tanto al empresario como al contador público Independiente a tener responsabilidad por la información que emana de sus sistemas contables, haciendo responsable a este último (auditor externo) de la repercusión que pueda tener el tipo de opinión que emita dentro del dictamen fiscal enviado a la autoridad.

Situación que hace que sea la propia autoridad quien deposite su confianza en el auditor Externo, pues es el quien de manera indirecta entrega información fehaciente de los contribuyentes que están obligados a dictaminarse a partir del ejercicio fiscal 2022 o bien los contribuyentes que han optado por presentar esta herramienta de fiscalización, ayudando a la recaudación de contribuciones en algunos casos omitidas por el sujeto pasivo, pues la propia autoridad no cuenta con las herramientas y personal para llevar a cabo la fiscalización en todo el territorio nacional; sin embargo, el auditor externo no da fe, pues no tiene el carácter que le confiere el Estado al notario o fedatario público, por lo que al momento en que la autoridad no este conforme con alguna situación respecto del dictamen fiscal recibido, está en todo su derecho de ejercer facultades de comprobación y solicitar de manera adicional la información que a su juicio considere necesaria para esclarecer las posibles diferencias encontradas por el personal de apoyo de la autoridad hacendaria.

La importancia del auditor en México tiene su origen en 1959 cuando se funda la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) siendo presidente de la república el Lic. Adolfo López Mateos y desde ese momento toma gran relevancia la figura del auditor dentro de nuestro país, logrando tener un control respecto de todos los contadores públicos que deciden formar parte de este organismo que se desprende de la SHCP, considerados como parte del mecanismo que se estaba estructurando para llevar a cabo una recaudación con mayor solidez dentro de territorio nacional, confiando en las capacidades y conocimientos del profesional con especialización en esta área de la contaduría pública.

Si bien es cierto que ambos países, México y Colombia atienden las necesidades de los entes económicos tomando como base las NIA y plasmando los mismos tipos de opiniones, en donde quizá existe una variación respecto de la forma en que son conocidas, pero que al final están dirigidas al mismo tipo interpretación de la información financiera de la entidad y que dichas opiniones son plasmadas dentro de los informes que forman parte del ya multicitado dictamen, pues si bien es cierto, en la actualidad debe prevalecer la armonización de las Normas con las que se determinan los procedimientos no solo en estos países sino a nivel mundial, por lo tanto, en cuanto al documento utilizado no existen diferencias significativas salvo los términos en los que son traducidos por la distinta interpretación de la lengua de cada país.

La diferencia más importante entre el revisor fiscal y el auditor radica en la manera en la que el Estado interviene tanto en la formación como en el desempeño que tienen dentro de las organizaciones para las cuales prestan su servicio profesional, mientras que en uno se ve claramente afectada su imparcialidad e independencia mental, en el otro en el momento en el que eso llegue a suceder, deberá dejar el encargo para no ver afectada la opinión que pudiera resultar respecto de la información entregada por el gobierno de la entidad.

Metodología de la investigación

Para este artículo el marco de referencia utilizado fue la investigación documental, siendo esta una técnica encargada de la recopilación de diversa información afín con el tema, la cual está incluida en diversos documentos, libros, revistas, periódicos y bibliografías; por lo tanto, la investigación está asociada con los antecedentes históricos tanto del dictamen fiscal en México, como de la revisoría fiscal en Colombia, haciendo notar en todo momento la importancia que tiene en ambos países esta herramienta de fiscalización y de igual forma el actuar del contador público encargado de la preparación de la información contenida en dicho instrumento.

La investigación del presente capítulo está basada en la recolección de datos existentes, emanados de las propias legislaciones vigentes e históricas de ambos países, situación que se resume en el caso de México en el propio CFF que es donde se establecen las bases y los requisitos tanto del dictamen fiscal como del profesional encargado de la elaboración del mismo; en el caso de Co-

lombia la información emana de las diversas leyes que regulan la revisoría fiscal como parte fundamental del desarrollo de las organizaciones, tales como la Ley 43 de 1990, en la que se indica que el profesional dedicado a esta actividad debe contar con total independencia mental y criterio para que pueda lograr cumplir con los objetivos de las entidades en el aspecto del sistema de control interno y en materia fiscal.

Siendo así que, la selección de la bibliografía fue realizada con un alto grado de cuidado, pues no en todos los casos la información es de total utilidad para el desarrollo del presente artículo, así como para el lector de este; es por ello por lo que se citó algunos autores que contemplaron en sus obras información adecuada y precisa y con los elementos necesarios para la creación del presente artículo.

Conclusiones

Para ambos países (México y Colombia) el que existan mecanismos de fiscalización como parte del quehacer de la autoridad fiscal es de suma importancia, pues en ambos países dicha autoridad no cuenta con una infraestructura sólida y capaz de llevar a cabo por cuenta propia la recolección de las contribuciones como parte de la recaudación fiscal de la nación, es por ello que el dictamen fiscal se vuelve un elemento fundamental en materia de recaudación, pues en México se consideran ingresos adicionales a los que ya han sido contemplados dentro del presupuesto de ingresos de la federación, obteniendo importantes cantidades de dinero para el desarrollo social, cultural, educativo y de infraestructura.

Para que la sociedad pueda cumplir con sus objetivos planteados de forma interna, así como, cumplir con las obligaciones fiscales impuestas por la autoridad fiscal es necesario que los profesionales de la contaduría cuenten con la experiencia necesaria para desarrollar de forma eficaz y oportuna las actividades tanto de revisoría fiscal, como de, elaboración de dictamen en materia fiscal, pues se requiere sean cumplidos los lineamientos establecidos por la propia legislación, siendo estos, la aplicación de examen de certificación, el cumplimiento en materia de norma de educación continua, misma que abarca el conocimiento específico de las áreas que son requeridas por esta herramienta de fiscalización, la obtención del registro ante el AGAFF, así como el que for-

me parte de un colegio de contadores públicos que sea reconocido por la SEP, lo anterior son requisitos para los profesionales que radican en México; por su parte en Colombia es importante que también cuenten con la independencia mental necesaria dichos profesionales, para que puedan desempeñar de manera correcta y satisfactoria el cargo de revisor fiscal, pues dentro de las empresas que son contratados tienen una participación importante y de forma solidaria en el desarrollo del control interno, para que las operaciones que emanan de ellas cuenten con el registro contable adecuado para que este sea útil en la correcta toma de decisiones y puedan cumplir con los lineamientos que establecen sus leyes locales.

En el caso de México es imperante señalar que existe una obligatoriedad para realizar y enviar el dictamen fiscal a partir del ejercicio fiscal 2022, para contribuyentes que superen los 1 650 490 600 pesos en el ejercicio inmediato anterior; sin embargo, esto no significa que contribuyentes que obtengan cantidades menores a este importe y superiores o iguales a lo indicado en el CFF o que cumplan alguno de los otros requisitos indicados dentro del artículo 32-A a este monto no puedan presentar de forma voluntaria dicho dictamen, pues es decisión del propio contribuyente, ya que al realizarlo se sigue contando con los controles efectivos dentro de su organización y esto se ve reflejado en sus finanzas o bien en el crecimiento de la misma empresa; el no dictaminar sus estados financieros puede ser un factor importante para frenar el buen desarrollo de los controles de la empresa evitando así el crecimiento de la misma.

Bibliografía

- Cárdenas R. M. (2012, noviembre 09). *¿Dónde estaba la revisoría fiscal?* <<http://www.portafolio.co/columnistas/donde-estaba-la-revisoría-fiscal>>.
- Carreón Sierra, P. (2013, septiembre 20). El IMCP comunica: Importancia del Dictamen Fiscal. *El Financiero*.
- Cardona, J. (1988). La profesión contable en Antioquia 1850-1900. *Revista Contaduría*, 12, 23-47.
- Castro L. M., Fernández, A., y Bolívar E., C. (2015). La importancia de la revisoría fiscal en Colombia. *Dictamen Libre*, (16), 71-80. <<https://doi.org/10.18041/2619-4244/dl.16.3071>>.
- Código de Comercio. (2022). 28 de marzo de 2018 (México).

- Código Fiscal de la Federación (CFF). (2020). *Reformado, Diario Oficial de la Federación (D.O.F.) 31 de diciembre de 2000*. Ediciones Fiscales Tax.
- Comisión Representativa del IM (2015). *Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Congreso de la República de Colombia. (5 de mayo de 1931). Mayo 15. Ley 53 de 1931. Publicada en la *Gaceta Judicial*, tomo XXXVIII, página 121.
- Congreso de la República de Colombia. (18 de diciembre de 1935). Ley 73 de 1935. Publicada en el *Diario Oficial* 23075 del 3 de enero de 1936.
- Congreso de la República de Colombia. (11 de agosto de 1950). Decreto 2521 de 1950.
- Congreso de la República de Colombia. (30 de diciembre de 1960). Ley 145 de 1960.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (2008). *Orientación Profesional, Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal*. <<http://www.actualicese.com/normatividad/2008/Otras/OrientacionProfesional/OP-21-06-2008.pdf>>.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (2012). *Pronunciamiento 7*. Disponible en <[file:///C:/Users/e_pon/Downloads/portalderevistas,+536-Texto+del+art%C3%83_culo-2070-1-10-20160404%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/e_pon/Downloads/portalderevistas,+536-Texto+del+art%C3%83_culo-2070-1-10-20160404%20(4).pdf)>.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (1990). Artículo 37. Congreso de la Republica 1990. Ultima reforma DOF 08-05-2020.
- Diario Oficial de la Federación*. (2010). *Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria*. *Diario Oficial de la Federación* 30-06-2010. <<http://www.fispack.com/antiguo/rmft-10.htm#II.13.5.2>>.
- Revista Contaduría Pública*. (10 de octubre de 2022). *Dictamen fiscal Pasado, presente y futuro*. <<http://contaduriapublica.org.mx/2012/04/01/dictamen-fiscal-pasado-presente-y-futuro/>>.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). (10 de octubre de 2020). *Boletín de prensa 07/2009-2010*. <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/02/boletin_conferencia-de-prensa-imcp_mayo_10.pdf>.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). (2010) *Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Laguna-Montalvo, L. (2007). *Publicaciones periódicas Management*, XVI(28), 83-93.

- Ley General Tributaria (1931). *Ley 58*. Aranzadi.
- López, Carvajal, O. (2009). *Una Reflexión sobre la responsabilidad social del Auditor externo, el Auditor interno y el Revisor Fiscal* [Conferencia]. Memorias xxvii Simposio sobre Revisoría Fiscal, Colombia.
- López-Carvajal, O. (2012). *Caracterización de la Responsabilidad Social de la Revisoría Fiscal en Organizaciones Colombianas*. Universidad EAFIT Escuela de Administración Departamento de Organización y Gerencia. Medellín.
- Machado, M., y López, O. (2006). La incidencia del modelo contable en la auditoría: Caso de la Revisoría Fiscal. Colombia. *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 10-56.
- Machado R., M. A. (2007). La Responsabilidad Social Corporativa como resultado de un cambio en los imaginarios del Contador Público: Del mecanicismo a la complejidad de las Organizaciones. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 65-88
- Mejía, E. (2005). *Modelo de planificación y ejecución de la auditoría interna en instituciones públicas y empresas privadas*.
- Diario Oficial de la Federación (2022). *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*. Ediciones Fiscales Tax.
- Rengifo Figueroa, S. M. (2014). *La Revisoría Fiscal en Colombia*. [Tesis para optar al título de Especialista en Finanzas y Administración Pública]. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de Ciencias Económicas, Bogotá, Colombia.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (1997). México. Resolución Miscelánea Fiscal 1997. Regla 2.11.13, 16 de mayo de 1997.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (1997). México. Resolución Miscelánea Fiscal 1997. Regla 2.11.14, 03 de junio de 1997.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (1997). México. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de junio de 1997 Presidencia de la república.



El fenómeno económico del *nearshoring* en México y sus principales retos

*Gloria Leticia Martell Campos
Brenda Isabel Pérez Méndez
Alfonso Martín Rodríguez*

Resumen

Los países desarrollados y emergentes se han enfrentado a inflaciones elevadas que no se habían presentado en décadas, por lo que los Bancos Centrales han tomado la decisión de subir las tasas de referencia, en México al igual que otras economías emergentes, los indicadores económicos muestran una tendencia a la baja, comenzado a beneficiarse del *nearshoring* en la época del post coronavirus. Por lo anterior, se planteó el objetivo central de describir si el Gobierno de México está implementando incentivos fiscales y gestionando recursos ante Organismos Internacionales para que empresas internacionales se instalen en el país. Metodología se llevó a cabo el análisis de las ventajas y desventajas de que las empresas transnacionales realicen Inversión Extranjera Directa, investigando sobre los beneficios fiscales que las entidades del país ofrecen para atraer esta inversión,

así como las gestiones que han realizado para ofrecer financiamiento. Destacando como resultados las estrategias del Gobierno con el objetivo de atraer más inversión. En conclusión, México posee el más alto potencial de la región para beneficiarse ante la relocalización de compañías, por lo que el Banco Interamericano de Desarrollo estimó que la ganancia potencial en el corto y mediano plazo equivaldría al 2.6 % del PIB procedente de nuevas exportaciones de mercancías en México.

Palabras clave: *nearshoring*, empresas, México, covid-19.

Introducción

A nivel mundial los países desarrollados así como los emergentes se han enfrentado a inflaciones elevadas que no se habían presentado en décadas anteriores, debido a esta situación los Bancos Centrales han tomado la decisión de subir las tasas de referencia, debido a esto las proyecciones de crecimiento se han ajustado en varias ocasiones, pese a esto, en México al igual que otras economías emergentes los indicadores económicos muestran una tendencia a la baja, mientras que a diferencia de otros países México ha comenzado a beneficiarse del *nearshoring* en la época del post coronavirus (Valdelamar, 2023).

Debido a las medidas sanitarias que los países tomaron en consecuencia del SARS-COV-2 con el cierre de fronteras se dio origen a un nuevo fenómeno económico, el *nearshoring* con lo que las empresas transnacionales decidieron migrar parte de su producción a un país más cercano en el que sus costos sean más baratos estando cerca de su destino final. Esta relocalización ha hecho que las empresas se interesen en México, como se comprueba en los resultados emitidos por la Oficina de Estadística de Estados Unidos, la cual indica que con una participación del 15.4 % el comercio bilateral representó 124 600 millones de dólares, colocando a México en febrero de 2023 dentro de los primeros socios comerciales con Estados Unidos, en el mismo periodo Canadá superó las transacciones con respecto a China, un factor que ayudó a obtener estos resultados fue por el contenido regional del Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC), así como la guerra comercial de Estados Unidos con China, además de que México cuenta con otras ventajas competitivas como catorce Tratados de Libre Comercio con cincuenta países y treinta Acuerdos para

lograr la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (Secretaría de Economía, 2018).

Debido a lo anterior, el objetivo central de la investigación es describir si el Gobierno de México está implementando incentivos fiscales y gestionando recursos ante Organismos Internacionales para que empresas internacionales se instalen en el país. Por lo que la pregunta de investigación es ¿de qué forma el Gobierno de México está impulsando la Inversión Extranjera Directa?

Revisión de la literatura

De acuerdo con el *The New York Times* el expresidente de Estados Unidos Donald Trump hizo un llamado a las empresas estadounidenses para que corten sus lazos con Pekín y dijo que Estados Unidos sería más fuerte económicamente sin China. Trump anunció que el 1 de octubre de 2018 elevaría los aranceles de las importaciones del 25 al 30 %, por lo que muchas compañías cambiaron el «Made in China» por «Made in México» (Barría, 2023).

El T-MEC, por su parte, facilitó el flujo de productos entre México, Canadá y Estados Unidos, en contraste con la pandemia por covid-19, en donde las cadenas de suministro se interrumpieron generando un gigantesco aumento del costo del transporte marítimo y el tiempo de espera para recibir los productos desde China debido a la medida de confinamiento implementado por este país dando origen a un nuevo modelo llamado *nearshoring*, el cual permite que una compañía transfiera parte de su producción a otras empresas, es decir, la relocalización de las cadenas de suministros. La Casa Blanca declaró en 2021 como una prioridad nacional garantizar la disponibilidad de productos estratégicos y la adaptabilidad de su cadena de suministro. Adicionalmente en el mes de febrero de 2022 inició el conflicto entre Ucrania y Rusia ocasionando graves problemas dentro de las cadenas de suministros en los sectores energéticos y de alimentos provocando variaciones en los precios de estos insumos (Morales, 2023).

De acuerdo con Sarabia (2022), México tiene la posibilidad de volverse una potencia mundial del *nearshoring*; sin embargo, existen algunos factores económicos y políticos que limitan el potencial de aprovechamiento del fenómeno, de acuerdo con un análisis de Consultores Internacionales, este análisis añadió a la lista de retos, los obstáculos administrativos, la falta de mano

de obra especializada, la elevada inseguridad y la falta de incentivos fiscales; a ello se suma que el covid-19 generó disrupciones sustantivas en las cadenas de suministro globales, aumentando costos de transporte, obstaculizando al flujo de insumos y mercancías, retrasando los tiempos de entrega y modificando la configuración empresarial de industrias y países enteros.

De modo similar, de la Mora exsubsecretaria de Comercio Exterior de la Secretaría de Economía proyecta mayor Inversión Extranjera Directa (IED), así como el desarrollo de clústeres que conforman las cadenas de suministro impulsando el sector automotriz, el de baterías eléctricas y componentes eléctricos para la fabricación de semiconductores, esto debido a los 52 000 millones de dólares que dio como incentivo Estados Unidos a la industria, estando pendiente la inversión en infraestructura carretera, ferroviaria, en aeropuertos y telecomunicaciones; así mismo se debe de invertir en la generación de energía limpia (Valdelamar, 2023).

Para Jorge Molina Larrondo y Carlos Véjar los beneficios se verán reflejados en la medida en que el Gobierno de certeza jurídica, a su vez Adriana García afirma que para que se generen mayores empleos, así como inversión, es necesario que el Gobierno de México de certeza jurídica en especial en el sector de energía (Valdelamar, 2023).

En cambio, Pacheco y Córdova (2022) comentan que, México cuenta con algunas ventajas como la ubicación, costos laborales más bajos que en los países desarrollados, además menciona que la infraestructura es moderna y bien desarrollada, a su vez señala que México cuenta con una localización privilegiada debido a la proximidad geográfica con Estados Unidos, la cercanía con América Latina y a su vez con el Caribe, finalizando que México posee una económica estable, así como varios acuerdos comerciales firmados.

Además, el subsecretario de Hacienda y Crédito Público, Gabriel Yorio González indica que el *nearshoring* es una realidad, que repuntó en el 2022, generando nuevos empleos e impulsando la economía, además afirma que si México logra absorber el 25 % de las exportaciones que China realiza con Estados Unidos esto generará 1.2 millones de empleos nuevos, que provocaría un incremento de 2 puntos en el Producto Interno Bruto, también conocido como PIB (Saldívar, 2023).

En definitiva, el *nearshoring* en México ofrece otras ventajas importantes, como la red de doce Tratados de Libre Comercio con cuarenta y seis países, además de treinta y dos Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca

de las Inversiones, firmados con treinta y tres países, así como nueve acuerdos de alcance limitado o Acuerdos de Complementación Económica y Acuerdos de Alcance Parcial dentro del marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (Secretaría de Economía, 2018).

Adicionalmente de acuerdo con la Secretaría de Economía (2018) México participa de forma activa en diversos organismos y foros multilaterales como en el caso de la Organización Mundial del Comercio por sus siglas OMC, además del Mecanismo de Cooperación Económica Asia-Pacífico por sus siglas APEC, así como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos también conocido como OCDE y la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), lo que facilita las operaciones comerciales con todos estos países abriendo oportunidades de negocios con empresas transnacionales, ofreciendo mano de obra calificada a menor costo, una ubicación estratégica, una amplia gama de proveedores, consultoría en aspectos legales y fiscales, comercio exterior, selección y entrenamiento de personal, así como en las cadenas de suministros.

Metodología

La llamada relocalización de empresas es un término que ha tomado fuerza después del conflicto armado entre Ucrania y Rusia, junto con la pandemia del covid-19, dando origen a una gran oportunidad para México. La investigación incluye el análisis de las ventajas y desventajas de que las empresas transnacionales realicen Inversión Extranjera Directa por lo que se realizó una investigación sobre los beneficios fiscales que las entidades del país ofrecen para atraer esta inversión, así como las gestiones que han realizado para ofrecer financiamiento. El método recolección de los datos fue mediante la investigación en fuentes oficiales del gobierno y la base de datos vLex (Sarabia, 2022), periódicos financieros y páginas de internet. El objetivo central es describir si el Gobierno de México está implementando incentivos fiscales y gestionando recursos ante Organismos Internacionales para que empresas internacionales se instalen en el país. Por lo que la pregunta de investigación ¿de qué forma el Gobierno de México está impulsando la Inversión Extranjera Directa?

Resultados esperados

A causa del covid-19 se detonó a nivel mundial un grave problema en la cadena de suministros lo que provocó un aumento en los costos de transporte, debido al retraso en los tiempos de entrega de la mercancía lo que modificó la configuración de las empresas y de los países en general dando inicio el *nearshoring*; debido a la cercanía con Estados Unidos y los problemas con China, todas las naciones vieron a México como una gran oportunidad de inversión, además la Secretaría de Economía del Gobierno Federal aseguró que «más de 400 empresas norteamericanas quieren relocalizar sus cadenas de suministro desde Asia hacia México, la saturación de parques industriales y los cuellos de botella en el suministro de energía son algunos de estos factores que impiden explotar al máximo el potencial del *nearshoring*» (Sarabia, 2022).

De acuerdo con Reforma (2023) desde noviembre de 2022 y hasta mayo de 2023, México atrajo inversiones derivadas del *nearshoring* por 2 268 millones de dólares, destacando las operaciones de empresas del sector automotriz, según estimaciones de Credit Suisse, adicionalmente según el Banco de México (2022) entre los factores que pueden atribuirse a la llegada de más Empresas Extranjeras se encuentran: tensiones comerciales entre China y Estados Unidos, reglas de origen del T-MEC, la pandemia por covid-19, además del conflicto armado entre Ucrania y Rusia, el nivel de desarrollo previo a la pandemia, así como la guerra comercial por otros factores.

Al inicio de 2023, varios estados del territorio de México, anunciaron que estaban en pláticas con diversas empresas transnacionales, como en el caso del Plan Sonora sobre litio y energía limpia (Benítez, 2022), en Coahuila y Nuevo León llegó inversión Italiana de las fábricas Green Power, Stellantis, Ariston, Enel y Brembo; también las empresas han tenido reuniones junto con su embajada con estados como Guanajuato y Querétaro, donde 10 empresas Italianas del sector automotriz en 2022 invirtieron en México atraídas por el *nearshoring* (Hernández, 2022a). Adicionalmente otras empresas que fueron atraídas por este fenómeno fueron las Chinas, ubicándose 3 de ellas en Monterrey 2 de ellas del sector automotriz y una más metalmecánica, por su parte en el sector de productos de consumo Alibaba se instaló en la Ciudad de México y en Saltillo CITIC Dicastal del sector automotriz (Hernández, 2022b).

Los sectores que se han visto más beneficiados por empresas asiáticas y Chinas son el sector automotriz, agropecuario y agroindustrial, así como el ae-

roespacial. Cabe señalar que en Nuevo León en 2022 se registraron 14 transacciones, Saltillo se registraron 4, en Tijuana y en la Ciudad de México fueron 3 y en Querétaro, Guadalajara y Juárez fue solamente 1 en cada estado (Hernández, 2022b).

En México en el tercer trimestre de 2022, se han adquirido o rentado en naves industriales más de 5.09 millones de metros cuadrados, de los cuales el 80.3 % fueron por compañías Chinas, el 14 % fueron compañías de Estados Unidos, el 3.9 % de compañías japonesas y el 1.8 % de empresas provenientes de Corea del Sur, de acuerdo con la declaración de Marcos Álvarez, CEO de Market Analysis; a su vez la Asociación Mexicana de Parques Industriales Privados por sus siglas AMPIP proyecta la apertura de 25 parques industriales durante los próximos 12 meses, que representan 6 millones de metros cuadrados de construcción, donde se generarán 107 000 nuevos empleos, destacando que la inversión total que se prevé en esta infraestructura es de aproximadamente 2 500 millones de dólares (Arteaga, 2022).

De acuerdo con el Banco de México (2022) en septiembre de 2022, las empresas reportaron un incremento en porcentaje a causa del *nearshoring* según la región a la que pertenecen, en donde la región del norte tuvo un 19.7 %, el Centro un 15.1 %, el Centro Norte un 14.8 % y el Sur tan solo un 11.4 %. Destacando que el destino preferido para los inversionistas ha sido Monterrey, debido a que es el mercado industrial más grande y dinámico de la nación, contando con la cercanía de proveedores y logística para atraer a las inversiones.

En contraste, en el Informe de Pobreza Multidimensional en México 2020 realizado por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (2022) también conocido como Coneval, en 2020 las entidades que obtuvieron mayores porcentajes de población en situación de pobreza fueron Chiapas con un 75.5 %, posteriormente Guerrero con un 66.4 %, Puebla obtuvo un 62.4 %, mientras que Oaxaca obtuvo un 61.7 %. Como se observa, los estados del sur de México presentan los porcentajes más elevados de pobreza en 2020, aunque algunas entidades presentaron una reducción en el número de personas en situación de pobreza, sin embargo las entidades que obtuvieron un menor porcentaje de pobreza fueron Nuevo León en San Pedro Garza García con un 5.5 %, mientras que con un 7.9 % se encuentra la alcaldía de Benito Juárez en la Ciudad de México.

De acuerdo con lo anterior, se puede observar los esfuerzos que realiza el Gobierno de México, por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

(2022) al impulsar la zona Sursureste, conforme al comunicado 47 publicado el 6 de julio de 2022, el cual incluye un paquete de financiamiento que considera una línea de crédito inicial por parte del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) de 200 millones de dólares que se distribuirán a través de la Banca de Desarrollo, con el objeto de financiar la relocalización de empresas en México, este esquema busca atraer mayor inversión privada, cabe señalar que se logró gracias al trabajo realizado entre la Secretaría de Economía, Nacional Financiera, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además del Banco Interamericano de Desarrollo (Villanueva, 2022).

Este paquete de financiamiento será canalizado a la Banca de Desarrollo a través de Nacional Financiera, que aparte de los 200 millones de dólares contará con 23 millones de recursos no reembolsables para potenciar los activos con los que cuenta dicha institución. Es de destacar que el Gobierno busca con esta inversión en el sureste de México, atraer 8.9 millones de dólares del mercado comercial de Asia-Pacífico el cuál reducirá tiempos y costos de traslado entre estas regiones (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2022).

En el comunicado se menciona que con la finalidad de dar a conocer las necesidades que tiene la región e implementar los proyectos considerados como prioritarios del Gobierno de México y continuar los trabajos de colaboración, se pretende realizar una visita a los polos de desarrollo del Corredor, pasando por los Polos de Desarrollo de Salina Cruz, Tehuantepec y Coatzacoalcos, entre otros, junto con el grupo BID (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2022).

Por su parte el Gobierno perteneciente a la Ciudad de México con la finalidad de atraer más inversión prepara dos estrategias: generar maniobras en Vallejo y apoyar el establecimiento de corporativos. Si bien es cierto que la Ciudad de México por el fenómeno del *nearshoring* ha atraído inversión extranjera y es bien conocido que no cuenta con espacios de naves industriales para que las empresas se instalen en esta localidad, lo que busca el Gobierno es atraer las oficinas corporativas es decir que el domicilio fiscal se encuentre en esta demarcación; a la par se trabaja con dueños de naves industriales en Vallejo para modernizar y a su vez proporcionar asesoría para que su establecimiento sea más rápido en cuestión de permisos y autorizaciones entre las diferentes instancias de gobierno (Ayala Espinosa, 2023).

Por su parte, el Estado de Jalisco (Gobierno de Jalisco, 2012) reconoce el fenómeno económico del *nearshoring* por lo que se hace apremiante dotar al

Estado de herramientas de atracción de inversión para que se beneficie de este modelo, esto dependerá de las políticas públicas y estrategias que como Estado se establezca, así como la apertura de mercado, además del suministro de apoyos económicos que fomenten la inversión de empresas nacionales y extranjeras generando empleos e incrementando el desarrollo económico, generando un aumento en el PIB, además de las exportaciones y la competitividad en el estado; lo anterior, con fundamento en el artículo 31 de la Ley para la Promoción de Inversiones en el Estado de Jalisco en la que se explica que las empresas que lleven a cabo inversiones de forma física en el estado de Jalisco, con el objeto de establecer, fortalecer, expandir, renovar o consolidar su empresa y cuyos beneficios esperados incidan de forma significativa en el crecimiento económico de la empresa, en el desarrollo de sus cadenas productivas o en el desarrollo de empleos, podrá ser acreedora a los incentivos previstos en la Ley.

En Baja California la senadora Gina Andrea Cruz Blackledge (2021) en su tercer informe de actividades menciona que con el cierre de sectores no considerados prioritarios se interrumpieron diversas cadenas de suministro hacia el vecino país del norte, como es el caso del sector automotriz, ya que México y los Estados Unidos no se coordinaron para definir a los sectores estratégicos; la interrupción de las cadenas de suministro en América del Norte puso como evidencia la vulnerabilidad de los Estados Unidos ante China; por lo que el reto es volver a México competitivo para que se vuelva un proveedor regional y esas inversiones se lleven a cabo, además de fortalecer el Estado de derecho y la confianza de los inversionistas en general, la necesidad de invertir más en infraestructura, ya que los costos logísticos y energéticos son caros.

Después de la investigación realizada y retomando el objetivo central de la investigación describir si el Gobierno de México está implementando incentivos fiscales y gestionando recursos ante Organismos Internacionales para que empresas internacionales se instalen en el país, se puede concluir que de acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2022) México posee el más alto potencial en la región por lo que pudiera beneficiarse de la relocalización de empresas, como destaca el Banco Interamericano de Desarrollo, que considera que la ganancia potencial que se puede obtener a corto y mediano plazo en México debido a este fenómeno es de aproximadamente 35 000 millones de dólares, lo que equivale al 2.6 % del Producto Interno Bruto, proveniente de nuevas exportaciones de mercancías, particularmente en el sureste de México

por las grandes inversiones que el Gobierno de México está llevando a cabo, se espera que sea un receptor natural de la relocalización de empresas.

Sin embargo, existen varias cosas pendientes por realizar como es el garantizar un Estado de derecho a los inversores en cuestiones de energía limpia, derechos de autor, seguridad, así como en estímulos fiscales que sin duda este último será un detonador para la selección del Estado o del país en donde las empresas se van a relocalizar. Como se analizó anteriormente son pocos los Estados en México que en sus planes de desarrollo ya se implementaron modificaciones a sus reglamentos para poder ofrecer estímulos para que los inversores contemplen estas localidades siendo esto fundamental para el desarrollo de las entidades (Pacheco y Córdova, 2022).

Cabe señalar, que existen localidades que, por su localización geográfica, desarrollo económico e industrial son atractivos para los inversionistas por lo que tienen una ventaja, con respecto a las otras, siendo importante analizar si se les proporcionan facilidades y/o asesoría en la constitución de la compañía, a través de un estudio financiero para evaluar en donde es más rentable constituirse, que de acuerdo con *statista.com* (2023), México se encuentra en el tercer país con el que se pueden realizar negocios con Estados Unidos con un 72.4 %, en este reporte también se encuentran otras naciones en América Latina como en el caso de El Salvador, Costa Rica, Panamá y Guatemala los cuales también ofrecen ventajas a las empresas para que realicen Inversión Extranjera Directa.

Si bien es cierto que México cuenta con ventajas competitivas como el T-MEC el cual ofrece a todas las empresas que se encuentran actualmente operando, mientras que en Asia se observa un ahorro en cuestión de pago de impuestos del 25 % en 2020, lo que facilitó el flujo de productos de México hacia Estados Unidos, así como Canadá, que debido a la pandemia sanitaria del covid-19 las cadenas de suministros se detuvieron ocasionando el incremento de los costos de transporte así como el tiempo de entrega de los productos, aunado a lo anterior se destaca que México ofrece otras ventajas a los inversionistas como el ahorro en la mano de obra, la cercanía y el financiamiento debido a las gestiones con el Banco Interamericano de Desarrollo (Pacheco y Córdova, 2022).

Bibliografía

- Arteaga, J. R. (2022). *Nearshoring: ¿El camino que salvará a México?* *Revista Forbes*. <<https://www.forbes.com.mx/nearshoring-el-camino-que-salvara-a-mexico/#:~:text=la%20reubicaci%3%b3n%20de%20las%20cadenas,de%20impulsar%20la%20econom%3%ada%20local>>.
- Ayala Espinosa, C. (2023). CDMX prepara estrategia para detonar el *nearshoring*. *El Economista*. <<https://www.economista.com.mx/estados/CDMX-prepara-estrategia-para-detonar-nearshoring-20230125-0157.html>>.
- Banco de México (2022). *Opinión empresarial sobre la relocalización de las Empresas hacia México*. <<https://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/reportes-sobre-las-economias-regionales/recuadros/%7be243d1d1-63f5-6c86-38fo-28bd3cf33ce6%7d.pdf>>.
- Barría, C. (2023). «*Nearshoring*»: el multimillonario boom industrial que vive México como alternativa al «*Made in China*». BBC News. <<https://www.bbc.com/mundo/noticias-64590655>>.
- Benítez, D. (2022). Encuentro AMLO-Blinken fue 'cordial'; invitó a México a paquete de inversión, dice Ebrard. *El Financiero*. <<https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2022/09/12/encuentro-amlo-blinken-fue-cordial-invito-a-mexico-a-paquete-de-inversion-dice-ebard/>>.
- Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (2022). *Informe de la pobreza multidimensional en México, 2020. Metodología actualizada 2018-2020*. <https://www.coneval.org.mx/informespublicaciones/informespublicaciones/documents/informe_de_pobreza_2020.pdf>.
- Cruz Blackledge, G. A. (2021). *Tercer informe de actividades. A mitad del camino seguimos fortaleciendo a Baja California*. <https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/senadores/64/3A_LXIV_Informe_Actividades_1052_121131.pdf>.
- Gobierno de Jalisco (2012). *Ley para la Promoción de Inversiones en el Estado de Jalisco*. <https://info.jalisco.gob.mx/sites/default/files/leyes/ley_para_la_promocion_de_inversiones_en_el_estado_de_jalisco.pdf>.
- Hernández, E. (2022a). 15 empresas italianas llegarán a México atraídas por el «*nearshoring*». *Revista Forbes*. <<https://www.forbes.com.mx/15-empresas-italianas-llegaran-a-mexico-atraididas-por-el-nearshoring/>>.
- Hernández, E. (2022b). *Nearshoring*: México ya es el centro manufacturero de las empresas chinas. *Revista Forbes*. <<https://www.forbes.com.mx/nearshoring-mexico-ya-es-el-centro-manufactu>>.

- ro-de-las-empresas-chinas/#:~:text=China%20dej%C3%B3%20de%20ser%20el,M%C3%A9xico%2C%20Tijuana%2C%20Ciudad%20Ju%C3%A9rez%20y>.
- Morales, R. (2023). México lideró las exportaciones a Estados Unidos en febrero. *El Economista*. <<https://www.eleconomista.com.mx/empresas/Mexico-lidero-las-exportaciones-a-Estados-Unidos-en-febrero-20230405-0034.html>>.
- Pacheco, S., y Córdova, M. (2022). *El nearshoring en México: Ventajas y Desventajas de un Modelo de Negocio en Auge*. De la Paz Costemalle. Mejor gestión, más negocio. <<https://delapazcostemalle.com.mx/es/el-nearshoring/>>.
- Reforma. (2023). *Atrae nearshoring otros 2 268 mdd a México*. <<https://www.reforma.com/atrae-nearshoring-otros-2-268-mdd-a-mexico/ar2540508>>.
- Saldívar, B. (2023). *Nearshoring, oportunidad para que México crezca dos puntos más: Gabriel Yorio*. *El Economista*. <<https://www.eleconomista.com.mx/economia/nearshoring-oportunidad-paraque-Mexico-crezca-dos-puntos-mas-Gabriel-Yorio-20230316-0031.html>>.
- Sarabia, E. (2022). Tiene México limitantes para explotar *nearshoring*. *Revista vLex*. <https://app-vlex-com.dibpxy.uaa.mx/#search/jurisdiction:mx+content_type:1+date:2022-02-01../nearshoring+en+m%C3%A9xico/#vid/mexico-limitantes-explotar-nearshoring-916957628>.
- Secretaría de Economía. (2018). *Tratados y Acuerdos que México ha firmado con otros países*. <<https://www.gob.mx/se/articulos/tratados-y-acuerdos-que-mexico-ha-firmado-con-otros-paises?idiom=es#:~:text=M%C3%A9xico%20cuenta%20con%20una%20red,el%20marco%20de%20la%20Asociaci%C3%B3n>>.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2022). *Comunicado No. 47 Financiamiento para el impulso al nearshoring, con énfasis en la región del sur-sureste de México*. <<https://www.gob.mx/shcp/prensa/comunicado-no-47-financiamiento-para-el-impulso-al-nearshoring-con-énfasis-en-la-region-del-sur-sureste-de-mexico>>.
- Statista.com (2023). *Estadísticas*. <<https://es.statista.com/>>.
- Valdelamar, J. (2023). Los beneficios palpables del *nearshoring* para este 2023. *El Financiero*. <<https://www.elfinanciero.com.mx/bloomberg-business>>.

sweek/2023/02/22/los-beneficios-palpables-del-*nearshoring*-para-este-2023/>.

Villanueva, D. (2022). Analiza el gobierno plan de incentivos fiscales en región sur: Yorio. *La Jornada*. <<https://www.jornada.com.mx/notas/2022/04/28/economia/analiza-el-gobierno-plan-de-incentivos-fiscales-en-la-region-sur/>>.



Conclusiones

Beatriz de la Trinidad Rocha Martínez

En los últimos tiempos, a la par del desarrollo tecnológico, ha habido un despertar de la conciencia para dar paso a la sostenibilidad, ya no basta solamente con que una empresa sea productiva, hoy la sociedad exige que cumpla con ciertos requerimientos, como ser amigable con el ambiente, mantener una responsabilidad social con el lugar donde se instalan y, más aún, cumplir con las leyes sobreviviendo en este mundo de competencia.

El libro presenta de forma clara los resultados de los temas abordados, abriendo una puerta a otros análisis desde otras perspectivas, pero dejando claro que tanto las empresas como la autoridad fiscal deben ir de la mano con estos avances.

La modernidad ha dado paso a nuevos modelos de negocios, aprovechando la tecnología y la facilidad de comunicación que existe hoy en día, estos nuevos negocios han resultado sorprendidos para la autoridad quien tarda en encontrar la forma de regularlos.

En lo que se refiere a lo tributario, la importancia de las facilidades fiscales radica en, justamente eso, facilitar el cumplimiento a los diversos sectores; sin embargo, como se aborda en este libro, se presentan situaciones que rebasan la equidad que señala la Constitución, situaciones como la disminución de IVA en regiones fronterizas, que, con el objeto de ser competitivo, no presenta las mismas facilidades para empresas instaladas en otros estados, presentando esto conflictos por igualdad, mencionados en la Constitución.

También refleja los esfuerzos que la autoridad hace, funcionen o no, por atraer a la legalidad a más ciudadanos que trabajan en la informalidad que, según el propio INEGI, para 2021 representaban el 23.7 % del producto interno bruto del país, cifra nada despreciable.

En resumen, este libro representa el esfuerzo de estudiosos y académicos para evidenciar las nuevas consideraciones que toman las empresas para cumplir con la sociedad, la autoridad y la naturaleza, manteniendo utilidades que le resulten atractivas, resume temas de actualidad que ayudan a los empresarios y autoridades a implementar políticas que resulten de beneficio para todos.

La responsabilidad social y el pago de impuestos en México, un estudio exploratorio

Primera edición 2023 (versión electrónica)

El cuidado y diseño de la edición estuvieron
a cargo del Departamento Editorial
de la Dirección General de Difusión y Vinculación
de la Universidad Autónoma de Aguascalientes.