
RELACIÓN DE COORDINACIÓN ENTRE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y CONTABLES EN MÉXICO: EL CONCEPTO DE DEDUCCIONES EN LA DETERMINACIÓN FRL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/POR LA UTILIDAD OBTENIDA¹

Magda Zulema MOSRI GUTIÉRREZ²

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Normas de Información Financiera (NIF).* III. *Criterios jurisprudenciales de la relación entre las Normas de Información Financiera y las normas fiscales.* IV. *Normas de información fiscal y deducciones en el impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida.* V. *Aplicación de las NIF en la determinación del impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida.* VI. *Conclusiones.* VII. *Fuentes de información.*

RESUMEN

En 2006, en México, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fueron sustituidos por las Normas de Información Financiera, las cuales sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. En el presente artículo, a través de un profundo análisis, se proporcionan elementos para poder comprender la relación entre las Normas de Información Financiera nacionales e internacionales y las normas jurídico-tributarias.

ABSTRACT

In 2006, in Mexico, the Generally Accepted Accounting Principles were replaced by the Financial Information Standards, which serve to elaborate information that meets the common needs of users in the accounting-financial area, establishing the concrete bases to recognize accounting and give value. Or meaning to the data that make up the financial statements of an entity or company. In this article, through an in-depth analysis, elements are provided to understand the relationship between national and International Financial Reporting Standards and tax legal norms.

¹ Esta publicación se presentó como comunicación técnica en las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT) en Santa Cruz, Bolivia, realizadas del 6 al 11 de noviembre de 2016.

² Magistrada de la Segunda Sección de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y Presidenta de la Comisión para la Igualdad de Género. Cuenta con más de 25 años de experiencia en el servicio público. Egresó de la Licenciatura en Derecho de la Universidad de Sonora, en la que obtuvo Mención Honorífica y el reconocimiento como mejor alumna de la generación. Tiene Maestría en Gestión Pública Aplicada por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores y el Doctorado en Derecho por el Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM.

PALABRAS CLAVE

Normas de Información Financiera. Norma regulatoria de impuesto sobre la renta. Deducciones en el impuesto sobre la renta. Utilidad obtenida. Deducciones estructurales. Deducciones no estructurales. Utilidad fiscal determinada.

KEY WORDS

Financial information standards. Regulatory norms of income tax. Deductions in income tax. Profit obtained. Structural deductions. Non-structural deductions. Determined fiscal utility.

I. INTRODUCCIÓN

El documento denominado “Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 1, Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera”, emitido en 2005 por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), establece que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (*International Financial Reporting Standards, IFRS*), deben considerarse supletoriamente como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en nuestro país³.

En función de lo anterior, y por el fenómeno de la globalización en que los países están inmersos, es útil conocer y aplicar las Normas de Información Financiera, para identificar y conceptualizar los términos económicos y contables presentes en la norma jurídica fiscal, como lo ilustra el Artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁴ mexicana en materia de precios de transferencia.

La norma regulatoria del impuesto sobre la renta, conocido en otros países como utilidad obtenida, retoma conceptos económicos contables sin definirlos, lo cual genera que en la sede administrativa y judicial se discutan dichos conceptos sin atender a su naturaleza; es decir, a la sustancia económica.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se indica la posición de este documento respecto al tema: hay una relación de coordinación entre las normas de información financiera y las normas del impuesto de referencia. Si las normas jurídicas fiscales sustantivas recogen fenómenos económicos y su impacto contable, y las Normas de Información Financiera influyen en ese tema, estas últimas son un instrumento válido para entender e interpretar las normas jurídicas fiscales.

³ Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 1, Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2005, <http://www.cinif.org.mx/imagenes/interpretaciones/INIF-1.pdf>.

⁴ Último párrafo del Artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera.

En este contexto se abordará la relación de coordinación antes descrita y su aplicación en dos gastos deducibles, cuyo alcance se da por conocido: 1) las devoluciones que se reciban, o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio; y 2) los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Lo anterior, con el propósito de destacar la relación entre las Normas de Información Financiera con las disposiciones jurídicas tributarias en México.

II. NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)

México es un país de larga tradición contable. Desde hace más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), desarrolló principios orientadores para uniformar la aplicación de tratamientos contables a partir de la práctica contable, los cuales se denominaron Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), y establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera para dar respuesta a controversias o problemáticas derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas.

En 2006, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fueron sustituidos por las Normas de Información Financiera, que son el conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF para regular la información, contenidos en los estados financieros y sus notas explicativas anexas, y los cuales son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera en el país⁵.

Las Normas de Información Financiera permiten estructurar la teoría contable, así como delimitar las condiciones de operación del sistema de información contable. De esta manera, sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales de los datos mostrados en dichos estados financieros.

III. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LAS NORMAS FISCALES

Para establecer cómo o con qué elementos la norma fiscal debe ser interpretada y, si para ello se debe aludir a términos económicos contables, es importante considerar lo sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

⁵ Norma de Información Financiera A-1.

- La interpretación sistemática de las leyes fiscales no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta, y de legalidad tributaria⁶;
- La remisión entre ordenamientos fiscales para la interpretación de sus normas puede realizarse mientras no haya una norma que lo prohíba⁷;
- La circunstancia relativa a que las normas fiscales sean de aplicación estricta, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos para conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado⁸;
- Si bien el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación⁹; y
- El uso de palabras o conceptos específicos en las leyes fiscales tiene trascendencia en su interpretación¹⁰.

Como se puede comprobar, son criterios que solo indican aspectos de técnica de interpretación jurídica, y no explican la forma cómo se deben interpretar las palabras u oraciones con sentido económico contable, previstas en los textos normativos fiscales.

Ninguna de esas técnicas aclaran los términos siguientes: devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones. Sin embargo, es importante destacar un criterio aislado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana que alude al criterio económico. En la tesis aislada con el número de registro 238352¹¹, la Segunda Sala sostuvo que:

LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE. En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos observados por dichas normas.

⁶ Tesis 3a./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

⁷ Tesis 3a./J. 19/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 25.

⁸ Tesis 2a. CXLII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 406.

⁹ Tesis 2a./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

¹⁰ Tesis 1a. CXIV/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, noviembre de 2010, p. 55.

¹¹ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 82, tercera parte, p. 31.

Así, dicho criterio fue retomado en la tesis I.4o.A.702 A, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito¹², cuyo texto es el siguiente:

INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS. SON CONCOMITANTES. La ley tributaria sustantiva al prescribir el supuesto de hecho o hipótesis normativa, conceptualmente establece, reconoce o recoge situaciones jurídicas o de hecho determinantes y configurativas de un crédito fiscal. Por tanto, en este caso la actividad de interpretación consiste en hacer una apreciación tanto de una estipulación en abstracto como de circunstancias o acontecimientos de la vida económica cotidiana; esto es, de casos específicos. Así, el resultado de tal comparación o confronta es para decidir si hay conexión y correlación o no hay coincidencia entre la norma y la actividad que pretende gravarse, todo ello en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, de lo que se advierte implícito en las facultades de comprobación, el calificar la relevancia y repercusión jurídica de los hechos; esto es, identificar el concepto jurídico implícito en las circunstancias particulares de los hechos en cuestión.

De modo que ambos criterios reconocen la tendencia encabezada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) de dar preferencia a la sustancia sobre la forma. Al respecto, debe considerarse el comentario 22 al Artículo 1° del Modelo de Convenio:

22. Asimismo se han analizado otras formas de uso abusivo de los tratados fiscales (por ejemplo, uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de “sustancia económica” y las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios tributarios, lo que resulta ser la segunda cuestión planteada en el párrafo 9.1 anterior.

Se estima que la postura planteada en esta ponencia corresponde a esa tendencia, porque al otorgarle preferencia al contenido económico contable de las Normas de Información Financiera, evidentemente se privilegia un principio de sustancia económica (fondo), esto es, el aspecto económico contable sobre el aspecto jurídico formal.

Asimismo, el Poder Judicial ha realizado diversos pronunciamientos sobre la relación de complementariedad entre la legislación fiscal y las Normas de Información Financiera, lo que permite, cuando se analiza y resuelve el problema planteado, que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros hechos de la realidad econó-

¹² Tesis I.4o.A.702 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 3001.

mica y no solo conforme a la naturaleza jurídica del asunto; para que cuando una y otra no coincidan se privilegie el fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Lo anterior consta en la siguiente tesis aislada, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito¹³:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS. Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar “en qué momento” y “cómo” deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero.

Igualmente, la subsecuente tesis, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito¹⁴ prevé lo siguiente:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, pre-

¹³ Tesis I.4o.A.797 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro I, t. 3, octubre de 2011, p. 1661.

¹⁴ Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

valezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

IV. NORMAS DE INFORMACIÓN FISCAL Y DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/POR LA UTILIDAD OBTENIDA

Ahora bien, es necesaria una precisión terminológica con relación al "*impuesto sobre la renta*" tomando en consideración la característica internacional de la reunión que nos convoca. Así, debe entenderse que dicho gravamen, en algunos países, está limitado a tributos sobre la utilidad en los términos y alcances de la Norma de Información Financiera D4. Otros, bajo el título "*impuesto sobre la renta*", incluyen además contribuciones sobre herencias y legados, dividendos o sobre el patrimonio.

Es importante tener en cuenta que el comentario 3 al Artículo 2º, del Modelo de Convenio de la OCDE, refiere lo siguiente:

Apartado 2

3. Este apartado define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de propiedad mobiliaria o inmobiliaria, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes. La definición se extiende, por último, a los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas (*payroll taxes; Lohnsummensteuer, en Alemania; taxe sur les salaires, en Francia*). Las cotizaciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de "impuestos sobre el importe total de los salarios" cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida.

En ese sentido, en este trabajo, al considerar la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana a manera de ejemplo, se referirá este tributo como fue definido por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de México: el que aumenta positivamente el haber patrimonial (ingresos brutos menos los gastos vinculados a la generación de estos).

Por ello, es preciso analizar algunos conceptos jurídicos esenciales, relacionados con la deducción de los gastos para actualizar el hecho imponible y respetar el principio de proporcionalidad. Lo anterior, para indicar que la norma jurídica fiscal, en algunos casos, no da pautas para comprender los conceptos económicos contables que utiliza, lo cual apoya la postura de acudir a las Normas de Información Financiera para tal propósito.

Naturalmente, si el objeto del *impuesto sobre la renta* son los ingresos y no las utilidades, entonces, debe permitirse la deducción de las cantidades erogadas para la obtención del ingreso, en otras palabras, el costo de generación de dicho ingreso¹⁵.

Conforme a lo anterior se da la pauta para precisar la diferencia entre deducciones estructurales y no estructurales en el impuesto sobre la renta. Así, las deducciones no estructurales son aquellas concedidas en Ley, como beneficio para atender un fin extrafiscal, razón por la cual éstas no se precisan con la finalidad de que el cálculo de la base gravable guarde relación con el objeto del impuesto sobre la renta en atención del principio de proporcionalidad tributaria; es decir, son un beneficio.

En cambio, las deducciones estructurales son todas las cantidades erogadas para la generación de ingreso gravable con el fin de que, precisamente, solo se tribute (base) por el aumento en el haber patrimonial¹⁶ (objeto del impuesto).

Asimismo, las *deducciones estructurales* permiten que haya una relación entre la base del impuesto con el objeto del mismo, razón por la cual debe permitirse la deducción de todas las cantidades erogadas por los contribuyentes que generaron el ingreso gravable.

Si las cantidades erogadas fueron superiores al ingreso obtenido, entonces, no habrá aumento del haber patrimonial, ni tampoco impuesto causado. En el caso contrario, si el ingreso obtenido es superior a los gastos erogados para su obtención, entonces, habrá base gravable¹⁷.

En México, verbigracia, el concepto genérico de “erogaciones” se desdobra o particulariza en las *deducciones* establecidas en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

En este contexto, se debe recordar que la ley fiscal mexicana ha utilizado dos sistemas para la deducción de los gastos; el primero fue el costo de las mercancías, el cual podía deducirse desde el momento de su adquisición; y el segundo, el sistema de costo de lo vendido, el cual implica que la deducción de las mismas se realizará hasta el momento de su enajenación¹⁸.

Con independencia del sistema, se plantea la pregunta de cómo deben entenderse los conceptos siguientes:

¹⁵ Jurisprudencia P/J. 52/96, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, octubre de 1996, p. 101.

¹⁶ Jurisprudencia 1a./J. 15/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

¹⁷ Jurisprudencia 1a./J. 103/2009, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108.

¹⁸ Jurisprudencia P/J. 89/2006, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 5.

- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el periodo fiscal; y
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

De lo antes expuesto, destaca la importancia del tema, en el sentido de que, si las administraciones fiscales y los jueces deben atender a técnicas jurídicas o formales o deben acudir a la terminología que, de forma estándar, consta en las normas de información financiera.

V. APLICACIÓN DE LAS NIF EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/POR LA UTILIDAD OBTENIDA

Como se ha mencionado, la Ley del Impuesto sobre la Renta regula la modificación patrimonial del contribuyente derivada de algún ingreso, por lo que el Legislador –para determinar la obtención de la utilidad durante un periodo determinado– retoma las reglas que establecen las Normas de Información Financiera, es decir, la norma jurídica se complementa con las normas de carácter contable, lo cual implica no pensar que estas se contraponen, conforme se expone a continuación:

Con la creación de la Norma de Información Financiera NIF D-4, se establece el tratamiento de *los impuestos a la utilidad*, cuya entrada en vigor aplica para ejercicios fiscales que principiaron a partir del 1º de enero de 2008; tratamiento que es recogido por el *sistema jurídico mexicano* en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El objetivo de la NIF D-4 es establecer las normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, causado y diferido, devengados durante el periodo contable¹⁹, basados en el marco conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie A, principalmente en la NIF A-2, que recogen los postulados básicos de devengación contable y asociación de costos y gastos con ingresos.

La NIF D-4 coincide con las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente con la NIC-12, referente al impuesto a la utilidad, porque se exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones, y que realicen los registros de esas mismas transacciones o hechos económicos.

De manera que la norma internacional refiere al reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

¹⁹ Norma de Información Financiera D-4

Lo anterior es importante, toda vez que el contenido de los Artículos 28, párrafo quinto²⁰; 76-A, inciso a), puntos 2²¹ y 4²²; 78, párrafo segundo²³; 180, último párrafo²⁴, y 182, fracción II, puntos 3²⁵ y 5²⁶, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera lo previsto en las Normas de Información Financiera.

En ese contexto, la legislación nacional no contradice ni se opone a las Normas de Información Financiera, las que a su vez son emitidas y concuerdan con las Normas Internacionales de Información Financiera y que regulan de manera contable la determinación del impuesto a la utilidad, sino que se ve complementada con lo dispuesto en las reglas que ahí se recogen para la determinación y cálculo del tributo.

Para la determinación del impuesto sobre la renta en México, tanto el contribuyente como la autoridad fiscal, además de aplicar la normatividad jurídica, deberán considerar las reglas señaladas en las Normas de Información Financiera, ya que estas son importantes para la determinación del impuesto.

²⁰ Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen las normas de información financiera en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en el presente párrafo.

²¹ Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

²² Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.

²³ El capital contable deberá actualizarse conforme a las Normas de Información Financiera, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

²⁴ Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera.

²⁵ No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en las normas de información financiera.

²⁶ No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a las normas de información financiera. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de las normas de información financiera y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago...

Ahora bien, para determinar el impuesto correspondiente por la utilidad obtenida, es necesario considerar la aplicación de los costos y gastos con ingresos que se generen durante un mismo periodo.

De esta forma, los costos y gastos a considerarse como deducciones son aquellos que se generaron para la realización de los ingresos obtenidos, ya sea en el mismo periodo o en aquellos en los que deban devengarse los ingresos para obtener un activo que incremente el patrimonio del contribuyente, y que deben ser disminuidos al determinarse el costo de adquisición.

Bajo esa premisa, a los ingresos obtenidos en un lapso específico, se deberán disminuir los costos o gastos; las devoluciones, descuentos o bonificaciones; costo de ventas; gastos por descuentos o bonificaciones; créditos incobrables; cuotas al IMSS, fondo de pensiones, jubilaciones y antigüedad; intereses devengados a cargo y gastos indispensables para la realización de la actividad preponderante del contribuyente.

Para la determinación del impuesto respecto del ejercicio de que se trate, se debe atender a lo siguiente:

Ingresos acumulables	
(-) Deducciones autorizadas	
(=) Utilidad fiscal determinada	
(-) Pérdidas pendientes de amortizar	
(=) Utilidad fiscal determinada	
(x) Tasa del impuesto	
(=) Impuesto determinado	
(-) ISR de pagos provisionales	
(-) ISR Retenido	
(=) Impuesto a cargo del ejercicio	

- * Devoluciones, descuentos o bonificaciones; costo de ventas;
- * Gastos por descuentos o bonificaciones;
- * Créditos incobrables;
- * Cuotas al IMSS;
- * Fondo de pensiones, jubilaciones y antigüedad;
- * Intereses devengados a cargo; y
- * Gastos indispensables para la realización de la actividad preponderante del contribuyente.

Señalado lo anterior, se advierte que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el cálculo de dicha contribución debe tener en cuenta diversas disposiciones, entre las que están las Normas de Información Financiera, pues en los artículos anteriormente citados de la referida ley, se remite expresamente a las reglas de contabilidad. Entonces, a la luz de las NIF, se infieren las deducciones siguientes:

- *Las devoluciones de mercancías que el contribuyente recibió:* las mercancías que los clientes regresan.
- *Bonificaciones que realizó el contribuyente:* son la disminución en el precio otorgado al efectuar la venta por un acuerdo comercial, tal como una rebaja por volumen de compras²⁷.
- *Descuentos que realizó el contribuyente:* son la rebaja que se concede al cliente por pagar en el plazo acordado²⁸.
- *Gastos netos de descuentos:* erogaciones, realizadas por el contribuyente, disminuidas con los descuentos *que recibió* de sus proveedores.
- *Gastos netos de bonificaciones:* erogaciones, realizadas por el contribuyente, disminuidas con las bonificaciones *que recibió* de sus proveedores.
- *Gastos netos de devoluciones:* erogaciones, realizadas por el contribuyente, disminuidas con las devoluciones *que recibió* de sus proveedores.
- *Las inversiones:* activos fijos, los gastos diferidos, cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos (Artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).
 - *Activo fijo:* es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.
 - *Gastos diferidos:* son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.
 - *Cargos diferidos:* son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

²⁷ Norma Información Financiera C-3.

²⁸ *Ibidem*.

- *Erogaciones realizadas en periodos preoperativos*: son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

De ese modo, queda debidamente demostrado que las Normas de Información Financiera –instrumentos observados con un criterio contable– pueden, en el contexto jurídico, *complementar las disposiciones legales fiscales, sobre todo cuando se toman en consideración los conceptos aplicables para la determinación del impuesto correspondiente a las utilidades o ganancias obtenidas en un periodo determinado.*

VI. CONCLUSIONES

1. No hay conflicto en la relación entre las Normas de Información Financiera, nacionales y/o internacionales, con las normas jurídico-tributarias, porque la contabilidad, como técnica, retoma hechos y situaciones económicas que se traducen en reglas contables. En una relación inversa, la técnica contable puede elaborar conceptos que con posterioridad sean regulados en una disposición jurídica-tributaria.

2. La norma jurídica fiscal establece que debe permitirse, estructuralmente, la deducción de todos los gastos necesarios para la generación del ingreso; clasificándolos respecto al monto, forma y periodo fiscal en que pueden ser deducidos pero sin definirlos, lo cual genera controversias jurídicas en la sede administrativa y judicial, respecto a la pertinencia de considerar un gasto determinado como deducción. Sin embargo, al revisar las Normas de Información Financiera, se pueden advertir conceptos económicos contables congruentes con la regulación jurídica-fiscal que ayudan a resolver la controversia.

3. Es conveniente proponer a los Estados que establezcan en sus leyes del impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida, una regla para remitirse a las Normas de Información Financiera, internacional y nacional, en la interpretación de los conceptos económicos contables, condicionada a ser compatible con la naturaleza del impuesto y su regulación jurídica, para facilitar su interpretación.

4. La incorporación de la remisión de las Normas de Información Financiera en las normas tributarias no debe ser necesariamente por reforma legislativa, ya que también puede ser ordenada por los jueces, tal como está comenzando a suceder en México, con las tesis aisladas I.4o.A.797 A (9a.) y I.4o.A.799 A, emitidas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, OCDE.

Normas de Información Financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2015.

2. Legislación

Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. Sitios de Internet

Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 1, Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2005, <http://www.cinif.org.mx/imagenes/interpretaciones/INIF-1.pdf>.

Semanario Judicial de la Federación, <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Semanario-Index.aspx>.