



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**  
**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**

---

**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina:**

**CONSOLIDACIÓN FISCAL, MEDIO DE ELUSIÓN.**

**Seminario Integrador en Fiscal Jurídica y Financiera**

**ALUMNA: XÓCHITL SANTA CRUZ SOTELO**

**PROFESOR: C.P. M.D.F y L.D. JORGE SANTAMARÍA GARCÍA**



**MÉXICO D.F, 04 DE JUNIO DE 2013**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## **Objetivo General:**

Revelar como la consolidación fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta corporativo en 2013, puede ser un medio de elusión fiscal.

## **Objetivos Específicos:**

- Explicar las generalidades del régimen de consolidación fiscal
- Describir la figura de elusión fiscal
- Revelar las medidas de la elusión fiscal

## **Palabras Clave**

- Consolidación fiscal
- ISR diferido
- Ilícito tributario
- Elusión fiscal

## **ABREVIATURAS**

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
CFF	Código Fiscal de la Federación
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
PIB	Producto Interno Bruto
OCDE	Organización para la cooperación y desarrollo económico
PIB	Producto Interno Bruto
RAE	Real Academia Española
SAT	Sistema de Administración Tributaria

## INDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>JUSTIFICACIÓN</b> .....	7
<b>CAPÍTULO 1. MARCO JURÍDICO FISCAL</b> .....	8
Marco Jurídico .....	8
1.1. Elementos de la relación tributaria.....	8
1.1.1. Sujeto Activo. ....	9
1.1.2. Sujeto Pasivo.....	9
1.1.3. El Hecho imponible. ....	10
1.1.4. Objeto.....	11
1.1.5. Base.....	11
1.2. Subjetividad Tributaria. ....	11
1.3. Principios tributarios.....	12
1.3.1. Principio de legalidad.....	12
1.3.2. Principio de Proporcionalidad.....	13
1.3.3. Principio de Equidad.....	14
<b>CAPÍTULO 2. GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL</b> .....	15
2.1. Origen de la Consolidación Fiscal .....	15
2.2. Definición .....	15
2.3. Sociedades Controladoras .....	16
2.4. Requisitos para consolidar .....	17
2.5. Sociedades Controladas .....	17
2.6. Determinación del resultado fiscal consolidado .....	17
2.7. Efectos de la Reforma fiscal 2010 .....	18
<b>CAPÍTULO 3. ILÍCITO TRIBUTARIO</b> .....	21
3.1 Concepto .....	21
3.2. Marco de Referencia .....	21
3.3. Naturaleza Jurídica.....	22
3.4. Delimitación conceptual de los términos evasión y elusión fiscal.....	22
3.4.1 Evasión Fiscal .....	22
3.4.2 Defraudación Fiscal .....	23

3.4.3. Elusión Fiscal.....	24
<b>CAPITULO 4. MEDIOS DE ELUSIÓN FISCAL .....</b>	<b>26</b>
4.1. Conductas del contribuyente.....	26
4.2 Características de la elusión tributaria .....	26
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>28</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>30</b>

## **INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo pretende hacer una breve referencia a las obligaciones que en materia de consolidación fiscal deben cumplir las sociedades denominadas controladas y controladoras, asimismo describir la problemática de la elusión fiscal en México, y como el régimen de consolidación fiscal puede llegar a ser un medio de elusión fiscal.

Para ello iniciamos por exponer las precisiones acerca de las contribuciones en México, su base constitucional y legal, después nos enfocamos a las generalidades del régimen de consolidación fiscal, para posteriormente adentrarnos en el tema de los ilícitos tributarios, uno de ellos denominado elusión fiscal.

## JUSTIFICACIÓN

Con fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los particulares deberán contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo, existen numerosas infracciones a las normas tributarias. Por lo tanto la presente investigación emprende el ilícito tributario desde una perspectiva general. Está investigación se enfoca a analizar las infracciones a los deberes formales y materiales que son impuestos por la ley a los sujetos obligados del tributo.

En el mundo de los impuestos existen dos términos utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de impuestos para describir la decisión de los contribuyentes de no pagar impuestos utilizando estrategias permitidas por la misma ley y otra utilizando maniobras para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley; elusión y evasión fiscal, respectivamente.

Es importante tener claro que no es lo mismo evasión fiscal que elusión fiscal, entendiendo que existe evasión cuando una persona infringe la ley y deja de pagar de manera dolosa todo o una parte de un impuesto al que se está obligado, es ilegal. Se entiende por elusión fiscal el no pago de las contribuciones de manera lícita, no es ilegal, es decir se aprovecha que existen espacios o huecos en la ley.

Numerosos autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude, otros en cambio piensan que estos territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional.

La elusión fiscal es la pieza clave en la planificación fiscal, representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para obtener la carga mínima fiscal o para diferir en el tiempo su impacto, permite al contribuyente evitar que se realice el hecho imponible para no pagar los impuestos o disminuir los costos tributarios, eludir, es legal, se determina la naturaleza de las operaciones para evitar el pago de impuestos.

La importancia de esta investigación aborda la elusión fiscal como medio para reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran prohibidas.

# **CAPÍTULO 1. MARCO JURÍDICO FISCAL**

## **1.1. Marco Jurídico**

Las contribuciones deben cumplir ciertas características para cubrir la integridad de los causantes, en este orden de ideas, el fundamento legal que da origen se encuentra establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31 Fracción IV:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

La Constitución establece los principios del ordenamiento jurídico mexicano, de este precepto se desprende la obligación de contribuir al gasto público a través de los tributos o contribuciones, mismos que representan el vínculo jurídico; se requiere que se definan al menos el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo del tributo, es importante que la ley precise los criterios fundamentales para determinar la prestación impuesta al sujeto pasivo.

La existencia del vínculo jurídico está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes solo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En estas condiciones todo tributo debe estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado.

## **1.2. Elementos de la relación tributaria**

El título I de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene las disposiciones generales que aplicaran a todos los títulos de la ley, siempre y cuando no haya una disposición específica. En este capítulo se expone quiénes son los sujetos obligados al pago del impuesto, así como el objeto y la base.

En el ordenamiento jurídico el principio de reserva de ley puede desarrollarse en forma absoluta o relativa, es absoluta cuando indiscriminadamente todo el sector tributario queda reservado para ser objeto de regulación en forma exclusiva por normas de rango de ley; mientras que por el contrario dicho principio rige en forma relativa cuando sólo determinados sectores o aspectos del campo tributario se reservan en exclusiva a la ley.

En el sistema tributario mexicano la reserva de ley se consagra en forma positiva, este principio se encuentra fundamentado en los artículos 73, fracción VII y 31, fracción IV. Esto implica que en la ley en que se establezca un impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos esenciales del tributo; de acuerdo a dicho ordenamiento, los elementos fundamentales de la relación tributaria que deben incluirse en la reserva de ley, son el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho imponible.

Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos o codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria. (Jarach, 1982, p. 65).

### **1.2.1 Sujeto Activo.**

Existe un solo un solo sujeto activo y es el Estado, solamente él, como ente soberano está conferido en la autoridad tributaria y su principal atribución consiste en requerir el cumplimiento de esa obligación.

### **1.2.2 Sujeto Pasivo.**

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación establece quiénes poseen las características de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalar que:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..., de este precepto se desprende la existencia de

dos tipos de sujetos pasivos, las personas físicas y las personas morales, nacionales o extranjeras, y en caso de las personas físicas cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc. (Arrijoja, 2002 p. 23)

Son sujetos del impuesto, respecto de todos los ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan:

- Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.
- Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera con establecimiento en el país.
- Las agencias o sucursales establecidas en la república por empresas extranjeras.

Son sujetos respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional:

- Los extranjeros residentes en México.
- Las personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país.

Las unidades económicas sin personalidad jurídica son sujetos del impuesto sólo en los casos en los que la ley establezca que se grave en conjunto su ingreso.

### **1.2.3 El Hecho imponible.**

Araujo Falco, citado por Jiménez González (1996, p. 249) lo define: “Hecho generador, es pues el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo”.

El hecho imponible es el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina en nacimiento de la obligación tributaria.

El título I de la LISR establece las disposiciones generales aplicables a los sujetos obligados al pago del impuesto, así como el objeto y la base.

#### **1.2.4 Objeto.**

Está constituido por los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, por los obtenidos por personas físicas y por los percibidos por Asociaciones y Sociedades de carácter civil.

#### **1.2.5 Base.**

Para la determinación del impuesto y para el caso que nos ocupa, que son las personas morales, representa la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la propia ley. En caso de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores o de PTU pagada en el ejercicio, adicionalmente se disminuirá dichos conceptos del ingreso global gravable. Lo anterior con fundamento en el artículo 10 LISR.

### **1.3 Subjetividad Tributaria.**

Las leyes de cada tributo pueden calificar como sujeto pasivo, entes de hecho o unidades patrimoniales carentes de personalidad jurídica. Como se establece en las leyes tributarias, el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica, que con base en la ley resulta obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo con la clasificación que de las mismas se establece en la propia ley.

Empero de la redacción de los preceptos correspondientes, la mayor parte de la doctrina está de acuerdo en que resulta muy difícil conducir todas estas prestaciones materiales y formales a una sola relación jurídica de carácter complejo. Por ello podemos decir que es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquél que resulta obligado al pago de la deuda tributaria y con independencia de ello, ese mismo sujeto, y otros, podrán ser además sujetos pasivos de otras prestaciones (deberes) diferentes, que en unos casos serán necesarios, y en otros no, de la principal, y de naturaleza formal, es decir, deberes de hacer declaraciones, llevar libros y registros, expedir facturas, presentar documentos, etc., o simples deberes de no hacer, de soportar la actividad administrativa, etc.

Si se parte de esas premisas, resulta claro que la teoría de la subjetividad tributaria debe ampliarse para comprender tanto al contribuyente (sujeto pasivo por antonomasia<sup>1</sup> del tributo), como a los otros sujetos titulares de las diversas situaciones jurídicas pasivas, sustanciales e instrumentales, que surgen en la aplicación del tributo a través del procedimiento regulado al efecto por la ley. (González, 1996 p. 424)

El aspecto subjetivo de la capacidad contributiva implica que el legislador debe individualizar la carga tributaria del contribuyente, el legislador no está obligado a fijar su contribución conforme al principio de capacidad económica subjetiva, sino que basta con que tome como referencia su riqueza disponible. (Chagoyán, 2007, p 23)

#### **1.4 Principios tributarios.**

Los principios generales para lograr la justicia en la imposición en que se deben distribuir los impuestos de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo más equilibrado posible, el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen, estas reglas básicas están consignadas en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna; de esta se desprenden los principios de legalidad, principio de obligatoriedad, principio de proporcionalidad y equidad y principio de vinculación con el gasto público.

##### **1.4.1 Principio de legalidad.**

El principio de legalidad puede ser encontrado con toda precisión dentro del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, en la parte en que menciona que son obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Para Arrijoja, el principio de legalidad en materia tributaria, implica que “todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. (2002 p. 126)

---

<sup>1</sup> Antonomasia. Figura que consiste en usar un nombre común o un apelativo en lugar del nombre propio para hacer referencia a una persona o cosa, y viceversa.

Este principio tributario se puede decir que se separa en dos aspectos, el primero que le corresponde a la autoridad hacendaria, y el segundo aspecto que es aquel que se refiere a los particulares, es decir:

- La autoridad hacendaria no puede realizar ningún acto o función cuando éstos no se encuentren previamente establecidos en la ley.
- Los contribuyentes o particulares solamente estarán obligados a cumplir con aquellos deberes u obligaciones que se encuentren previamente establecidos por las leyes aplicables a cada caso. (Arrijoja, 2002 pág. 23)

Para determinar el alcance del principio de legalidad, se debe acudir al principio de reserva de ley, manifiesta Fernández (1998 p.114) que el Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivas del legislador.

#### **1.4.2 Principio de Proporcionalidad.**

Los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Este principio va en relación con la capacidad económica de los contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido en términos generales que el principio de proporcionalidad tributaria radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, acorde con el citado precepto constitucional los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas.

Menciona Villegas (1999, p. 206). La progresividad ha sufrido una profunda evolución del pensamiento tributario. La gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad (para las finanzas públicas, un impuesto es “proporcional” cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada). Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones

doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo XIX. Las modernas tendencias, sin embargo han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

### **1.4.3 Principio de Equidad**

El pleno de la suprema Corte de Justicia de la Nación menciona Sánchez ha definido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula.

Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, representan auténticas garantías individuales para proteger a los gobernados del abuso de los órganos competentes para la creación de las normas jurídicas así como los órganos encargados de su aplicación.

En el Sistema tributario mexicano se reflejan los aspectos por una parte, emanados del artículo 31 de la CPEUM y por el otro, la teoría de las contribuciones en donde se representa la esencia de la materia fiscal, incluyendo la normatividad, aspectos reglamentarios del SAT y de los diferentes órganos impositivos nacionales, reflejando su estructura, su entorno y forma de operar.

## **CAPÍTULO 2. GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

### **2.1. Origen de la Consolidación Fiscal**

En junio de 1973 surgió un decreto de estímulos fiscales a aquellas sociedades y unidades económicas que fomentaran el desarrollo industrial y turístico del país, llamadas unidades de fomento, los estímulos otorgados eran:

- No acumular las ganancias por la enajenación de acciones.
- No retener impuesto sobre dividendos pagados.
- Consolidar operaciones
- Eliminar el resultado fiscal, el producto de la enajenación de terrenos entre las sociedades integrantes del fomento.

En disposición transitoria para 1982, se estableció la eliminación del citado decreto, además de poner como fecha límite el 31 de diciembre de 1983, tomar la opción a las sociedades de fomento a consolidar sus resultados conforme al Capítulo IV del Título II de la LISR vigente.

En 1983, la consolidación fiscal se transformó en un régimen específico, dentro del ISR a las empresas en el que se establecieron regulaciones más estrictas para evitar abusos que se venían cometiendo. Se redujo la proporción que se le permitía consolidar a la compañía controladora de 100 a 60%; sin embargo en el 2005, el Congreso decidió volver al antiguo esquema de consolidar 100% de su participación accionaria en el capital de sus sociedades controladas. Caballero (2006, p.190).

### **2.2. Definición**

El vocablo consolidación de acuerdo con la definición del diccionario de la Real Academia Española, significa acción y efecto de consolidar.

Una definición de Johnson (1998, p.5), la consolidación en esencia lo que busca la ley con el establecimiento de estas sociedades es el lograr que se consoliden resultados fiscales, tanto de la controladora como de todas las controladas, la idea al lograr consolidar el resultado fiscal del grupo de sociedades es el mezclar las utilidades de unas

sociedades con el (sic) de pérdidas de otras, disminuyendo así la base sobre la cual pagarían todas las sociedades.

Es una opción que nos da la ley del ISR, por medio del que una sociedad controladora determina su resultado fiscal en forma consolidada, pagando exclusivamente el impuesto sobre la renta correspondiente al grupo de empresas; mismas que tienen intereses económicos comunes.

El régimen de consolidación fiscal supone la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual; pero que pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado. Esto les permite posponer el gravamen respecto de actos jurídicos celebrados entre las empresas del grupo y les da la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de una de ellas contra las utilidades fiscales de otras. Esta consolidación se limita al ámbito fiscal, no tiene efectos respecto a terceros, que no pueden exigir de la sociedad controladora el cumplimiento de las obligaciones a cargo de las subsidiarias. (Chapoy, 2011).

En el capítulo VI del título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentran establecidas las disposiciones relativas al régimen de Consolidación Fiscal.

### **2.3. Sociedades Controladoras**

Para efectos de la LISR, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

- i. Que se trate de una sociedad residente en México
- ii. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.
- iii. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga amplio intercambio de información. Para estos

efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.

#### **2.4. Requisitos para consolidar**

El artículo 65 de LISR, establece que la sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumpla con los requisitos siguientes:

- i. Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización del SAT para determinar su resultado fiscal consolidado.
- ii. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del CFF, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación fiscal. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

#### **2.5. Sociedades Controladas**

El artículo 66 de la LISR, establece que se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

#### **2.6. Determinación del resultado fiscal consolidado**

La mecánica para determinar el resultado fiscal consolidado se encuentra contenida en el artículo 68 de la LISR.

Establece que la controladora, para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, procederá como sigue:

- i. Obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:

- a. Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.
- b. Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 65 de la LISR.
- c. Sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 65 de la LISR.
- d. Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdidas fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir.
- e. Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas

Los conceptos señalados se sumarán o se restarán en la participación consolidable.

La participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controladora durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 100%.

- ii. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

## **2.7. Efectos de la Reforma fiscal 2010**

Para el ejercicio de 2010 se aprobaron diversas reformas en materia de consolidación fiscal, el objetivo era pagar en forma anticipada el ISR diferido con motivo de la consolidación fiscal, aun cuando no se dieran los supuestos de desincorporación total o parcial o desconsolidación del grupo.

Hasta el 2009, los principales beneficios que se otorgaban se traducían en diferimientos de impuestos, los cuales se debían pagar hasta que se presentara alguno de los supuestos que establecía entonces el artículo 64 de la LISR.

El principal cambio de la reforma consistió en delimitar el diferimiento de pago de ISR a cinco años, que establecía procedimientos alternos para determinar el importe del impuesto diferido por consolidación, unos correspondientes al ISR diferido a 2004 y otros al impuesto de 2005 y siguientes.

El artículo 70-A de la LISR establece la obligación para las controladoras de enterar, en cada ejercicio fiscal, el ISR actualizado que hubiera diferido con motivo de la consolidación fiscal, generado en el sexto ejercicio fiscal anterior y que no se hubiera pagado al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deba efectuar el pago.

La controladora determinará el ISR diferido de 2005 y posteriores, con la aplicación del procedimiento del artículo 71 de la LISR o lo dispuesto en el artículo 71-A.

Adicionalmente, la regla I.3.6.4 de la RMF para 2010, para los casos de desincorporación y desconsolidación, establece la posibilidad para las controladoras de aplicar un procedimiento alternativo en lugar de aplicar el procedimiento regulado.

En México la recaudación tributaria representa sólo el 21% del PIB, a diferencia de naciones como Brasil, que acumula ingresos fiscales equivalentes al 33.56% de su PIB, o Argentina (30.73% del PIB), informó la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Con excepción de algunos países del Cono Sur, como Argentina, Brasil y Uruguay, “que tienen una recaudación en torno al 30% del PIB, similar al promedio de países de la OCDE, en su conjunto la carga tributaria en la región es baja”, explicó la institución.

Los bajos niveles de recaudación se derivan principalmente “de la fuerte evasión y elusión tributarias”, agregó la OCDE.

En el caso de México, lo recaudado en impuestos anualmente es similar a los ingresos fiscales que recibe el Estado Chileno (21.88% de su PIB), a pesar de que Chile sólo tiene poco más de 17 millones de habitantes y México 112 millones.

En un diagnóstico, la OCDE considera que en la región “las bases imponibles son pequeñas y están sesgadas hacia impuestos no progresivos”, es decir quienes más ganan no necesariamente son los que pagan más impuestos.

“Se debe reformar la capacidad de la administración tributaria y ampliar la base del ISR, así como explorar otros tipos de gravámenes en conjunción con un aumento de la calidad de los servicios públicos”, recomendó la organización. IDC online (2012)

El esquema de consolidación fiscal permite a empresas diferir impuestos de años anteriores, este modelo se convirtió en el paso de los años en una forma de elusión fiscal; permite posponer el gravamen respecto de actos jurídicos celebrados entre las empresas del grupo y les da la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de una de ellas contra las utilidades de otras. Esta consolidación se limita al ámbito fiscal, no tiene efectos respecto de terceros, que no pueden exigir de la sociedad controladora el cumplimiento de las obligaciones a cargo de sus subsidiarias.

## CAPÍTULO 3. ILÍCITO TRIBUTARIO

### 3.1 Concepto

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones requeridas por la legislación tributaria, ello da lugar al nacimiento del ilícito tributario.

Ríos (2005, p.1166) menciona:

“El ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.”

El incumplimiento o desobediencia de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado “ilícito tributario”, conducta que podrá ser retribuida con sanciones de carácter administrativo, penal o civil.

### 3.2. Marco de Referencia

La legislación fiscal no define específicamente lo que se debe entender por evasión y elusión fiscales, sin embargo esta terminología no es ajena a nuestro sistema jurídico. La Suprema Corte de Justicia de la Nación emplea a los conceptos de evasión y elusión fiscales en los siguientes dos rubros (uno de jurisprudencia y otro de tesis aislada).

- RENTA. LA LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES DE CONTROL PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005). Localización: 9ª Época; 1ra Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; pág. 728. (J) y
- RENTA. EL ARTÍCULO 210, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCLUYE A LOS INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE FLETAMIENTO, NO TRANSGREDE LOS ARTÍCULOS 16 Y 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUES ES ACORDE CON EL ARTÍCULO 7, PÁRRAFO 1, DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA. ). Localización: 9ª Época; 2da Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Agosto de 2007; pág. 641; Tesis Aislada.

### **3.3. Naturaleza Jurídica.**

Los ilícitos fiscales o tributarios son manifestación del derecho que tiene el Estado de sancionar a los sujetos que transgreden las normas tributarias.

Menciona Anzola (2005 p. 61) El ilícito tributario tiene características particulares que obligan, a que su análisis y estudio se haga separadamente. Existen tres tendencias: la penalista, que ubica el ilícito tributario dentro del Derecho Penal; la administrativa, que lo considera parte del ilícito administrativo o que firma que ataca derechos propios de la administración y la autonómica<sup>2</sup>, que lo coloca dentro del Derecho Tributario.

### **3.4. Delimitación conceptual de los términos evasión y elusión fiscal**

Es frecuente encontrarnos ante vaguedades terminológicas que en más de una ocasión, en vez de generar claridad al problema, causan confusión y ambigüedad.

#### **3.4.1 Evasión Fiscal**

El vocablo “evasión” proviene del latín *evadere* que significa evitar un peligro.

Evasión puede considerarse como un concepto genérico que contempla toda actividad que tiende a sustraer total o parcialmente en beneficio propio un tributo legalmente debido;

Folco, (2004, p. 17), define la evasión como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”.

Existen distintas modalidades de evasión:

- Falta de inscripción en los registros fiscales.
- Falta de presentación de las correspondientes declaraciones
- Declaraciones inexactas

---

<sup>2</sup> Administración Autonómica. Administración Pública propia del Gobierno del Estado.

- Falta de pago del impuesto declarado

Cualquier hecho de acción u omisión, del sujeto pasivo de la obligación tributaria que infrinja o quebrante abiertamente una norma de naturaleza tributaria, en virtud de la cual una riqueza imponible de cualquier firma resulta sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley debe constituir una “evasión tributaria”, y ante tal violación directa de la norma no es posible hacer referencia a la expresión “evasión legal”, la cual implica un contrasentido, toda vez que la evasión siempre es ilegal.

Esta figura jurídica que consiste en no pagar los tributos establecidos por la ley, esta acción puede tener graves consecuencias, el estado establece por ley la recaudación de los tributos y por ello no se puede evadir la contribución.

La actividad gravada por los impuestos es realizada y ocultada al conocimiento de las autoridades tributarias y, para ello, utiliza métodos ilícitos para reducir la cantidad a pagar. Este tipo de evasión es ilegal y perseguida por la ley como delito penal.

### **3.4.2 Defraudación Fiscal**

El artículo 108 del CFF establece:

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

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

La defraudación fiscal constituye una especie dentro del género de evasión, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia de dolo (intencionalidad).

Los elementos constitutivos de defraudación fiscal son:

- Engaño o aprovechamiento de errores,
- Omisión de pagar un tributo de manera total o parcial,
- Consecución de un beneficio indebido,
- Vínculo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido.

Siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna. Folco (2004, p17)

### **3.4.3. Elusión Fiscal**

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas, mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan huecos de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normatividad.

Constituye el problema de los límites jurídicos de la actuación de los contribuyentes que procuran las vías, los caminos y, a veces, los más recónditos atajos para obtener el mayor ahorro tributario.

El término elusión a diferencia del de evasión supera, desde la perspectiva lingüística o gramatical, un problema de ambigüedad, es decir, los diccionarios, especialmente el de la RAE, observan cómo la acepción de eludir implica “evitar con astucia una dificultad o una obligación”. De ellos que la elusión jurídicamente pueda ser atendida como “el empleo de artificios por parte del contribuyente para evitar con astucia el correcto cumplimiento de las normas tributarias” Ibarra (2006, p 44).

Autores como Blumenstein o Jarach han afirmado que al analizar la figura de elusión tributaria se debe examinar el problema tomando posición entre dos principios o situaciones antagónicas, como son:

- Se afirma el pleno derecho de los particulares de elegir para sus negocios los medios u los caminos que resulten menos onerosos desde el punto de vista de las cargas fiscales.  
Elusión Tributaria Legítima.
- Se presenta el principio de que los particulares pueden adoptar caminos indirectos o instrumentos inadecuados para lograr los resultados por ellos deseados y pretender que el intérprete acepte y someta a la elección de los caminos referidos por los sujetos privados.  
Elusión Tributaria ilegítima

Como menciona Delgadillo Gutiérrez (revista de difusión fiscal SHCP junio 1975 p. 5) “El ilícito tributario puede ser tipificado como infracción y como delito, figuras que no han sido diferenciadas de manera precisa y unívoca, ya que la legislación y en la doctrina tienen diferentes significaciones y asimismo elementos de distinción”.

## **CAPITULO 4. MEDIOS DE ELUSIÓN FISCAL**

### **4.1. Conductas del contribuyente**

En un marco de referencia podríamos considerar tres tipos de conductas realizadas por el contribuyente con el fin de evitar o disminuir la carga tributaria.

- Conducta dolosa del contribuyente.
- Conducta abusiva de la ley. Hay autores que limitan la conducta dolosa del contribuyente al abuso de normas jurídicas, en circunstancias que ésta es sólo una de las formas en que puede presentarse la elusión tributaria. Villegas, 1964.
- Conducta para evitar el hecho gravado. El contribuyente lo que persigue es evitar el nacimiento del hecho gravado por la legislación tributaria, sin embargo realiza indirectamente el hecho gravado y el resultado coincide con el hecho imponible.

### **4.2 Características de la elusión tributaria**

Una característica de la elusión tributaria es una conducta ilícita o antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible.

Al respecto, Villegas (1999, p. 96) se refiere a la ilegalidad de la llamada elusión tributaria, sosteniendo que uno de los problemas más difíciles es el de la evasión por abuso de las normas jurídicas.

Las principales características de la elusión tributaria son:

- Una conducta ilícita, porque se transgrede el ordenamiento jurídico mediante dolo.
- No debe confundirse con la economía de opción, puesto que esta es, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios de modo de aminorar la carga impositiva.
- Supone la violación de un principio de derecho o de una norma jurídica expresa que contemple una medida antielusión de carácter general o particular.

- Debe distinguirse, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisas.

La doctrina nacional identificó la economía de opción tributaria como un fenómeno lícito y típico de la legítima economía de tributos, para el que la conducta del sujeto consistiría en evitar (en todo o en parte) la obligación tributaria, sin violarla, en virtud de una búsqueda planificada de los espacios libres de tributación, de lagunas.

Economía de opción son aquellas opciones de ahorro fiscal que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos.

El propósito de minimizar la carga fiscal puede ir entonces:

- De la realización de las actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales (economía de opción).
- Pasando por el abuso de las formas y procedimientos jurídicos para evitar la ocurrencia del hecho imponible (elusión fiscal).
- Hasta la violación abierta y directa del ordenamiento jurídico por el uso intencional de maniobras fraudulentas destinadas a ocultar la ocurrencia del hecho imponible e incumplir la obligación tributaria (evasión fiscal)

## CONCLUSIONES

Derivado del estudio realizado y de la conceptualización de los términos empleados se puede concluir que la elusión tributaria, es la acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por las disposiciones legales. El deudor puede utilizarlo como medio para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley.

México tiene un bajo nivel de ingresos tributarios que persiste desde hace varios años, una de las causas de ese bajo nivel de ingresos tributarios es la evasión y la elusión fiscales. Los efectos de la evasión y elusión fiscal son varios, entre ellos, la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual se tiende a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.

Es necesario prevenir y combatir la evasión y elusión fiscales, como estrategia del crecimiento tributario, desde este punto de vista la elusión nace cuando se realiza alguna acción para que el resultado sea una obligación menor pero acogido en alguna otra norma, por lo que si bien puede darse la elusión por economía de acción o ahorro, considero que también puede incurrirse en elusión por fraude de ley cuando se elude la norma aplicable adoptando otra norma o criterio que persigue una finalidad distinta.

Cualquier contribuyente tiene el derecho y la libertad de buscar la forma de disminuir la carga tributaria legalmente, aplicando beneficios, exenciones y estímulos que están en ley, estos beneficios pueden ser implícitos o explícitos; los explícitos son los que están establecidos en las leyes de carácter fiscal, y los implícitos se refieren por interpretación de las leyes.

Ejemplo de beneficios explícitos que las mismas disposiciones fiscales señalan:

- Los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para disminuir el monto de los que les correspondan.
- La consolidación fiscal es otro beneficio explícito en la LISR que proporciona ventaja competitiva a los contribuyentes que tributan en el título II de las personas morales del capítulo VI del régimen de consolidación fiscal. El artículo 64 de la ley menciona los

requisitos para ser sociedad controladora, cuyo objetivo es agrupar en una sola base gravable los resultados fiscales de un grupo.

- Los grandes corporativos empresariales o holdings recurren a la compra de empresas quebradas que arrastran pérdidas fiscales pendientes de amortizar, con el único propósito de compensar esas pérdidas contra las utilidades de sus empresas, una vez consolidadas las mismas, resultando en una disminución en el monto de los impuestos que como grupo empresarial tendrían que haber entregado a la federación.

La consolidación fiscal es un mecanismo previsto en la LISR, que permite que un grupo de empresas de intereses económicos comunes, se agrupen y sean representados por una sociedad controladora, para que sean tratados como una sola empresa para fines tributarios.

Esta forma de agruparse es únicamente para el pago de impuestos, puesto que las empresas que pertenecen al grupo mantienen su independencia y personalidad jurídica diferentes para cualquier otro fin, de esta manera se puede decir que el objetivo que persigue la consolidación fiscal es el de entregar a las autoridades fiscales en una sola declaración de impuestos, los resultados obtenidos por todas las empresas que conforman un grupo.

En este régimen, cada empresa del grupo debe determinar su resultado fiscal ya sea utilidad o pérdida en forma individual y posteriormente, la sociedad controladora suma o resta las utilidades y pérdidas fiscales de las empresas en proporción a su participación accionaria; y aumenta o disminuye su propia utilidad o pérdida fiscal.

Los beneficios fiscales explícitos son oportunidades que el particular aprovecha para disminuir su carga tributaria, también existen beneficios implícitos que estos son de interpretación, habilidad y creatividad por parte del estratega o sujeto que implementara la estrategia fiscal para el contribuyente.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Libros Físicos:

1. Arrijo Vizcaíno Adolfo (2002). Derecho Fiscal. Décimo sexta edición. Editorial Themis.
2. Caballero Urdinales Emilio. Los ingresos Tributarios. 2006. Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Economía. p.190
3. Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal constitucional. Oxford University Press-Harla. Tercera Edición. México1997. p.172.
4. Chagoyán Celis Karen Beatriz. Principios Constitucionales y Principios tributarios Constitucionalizados. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2007, p. 23
5. Dino Jarach. (1982). El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario. Buenos Aires.
6. Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. 1998. Primera edición, Editorial Mac Graw Hill. p.144
7. Folco Carlos María. El fenómeno de la evasión fiscal, ilícitos fiscales. Buenos Aires, 2004 p. 17.
8. Ibarra Rodríguez Alejandro. Derecho Penal Contemporáneo. Revista Internacional 2006. Bogotá Colombia.
9. Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 1996 Cuarta edición. Editorial ECAFSA Pág.247
10. Labrador Goyeneche Francisco Javier. Consolidación Fiscal. 2007, IMCP.
11. Licon Vite Cecilia. Estudio sobre la evasión y la elusión fiscales en México. 2011.
12. Montecinos Araya Jorge. Revista de Derecho. Universidad de Concepción. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Chile. 2004.
13. Real Academia Española (2001). Diccionario de la Lengua Española 22ª. ed) España: Recuperado el 21 de abril de 2013 de <http://www.rae.es>
14. Sánchez Juan Manuel Ángel. Principios Constitucionales de las Contribuciones. 2002. p.15.
15. Villegas B. Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. 1999 Ediciones Depalma. Buenos Aires.

## Libros Electrónicos:

1. González Eusebio. (1996) Medios de Defensa del Contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta. Recuperado:  
[http://www.google.com.mx/webhp?source=search\\_app#q=subjetividad+tributaria&hl=es&ei=vVvRUb6xO5LtrAG054GIBQ&start=10&sa=N&bav=on.2,or.r\\_qf.&fp=f5ae394410364cfd&biw=1366&bih=705](http://www.google.com.mx/webhp?source=search_app#q=subjetividad+tributaria&hl=es&ei=vVvRUb6xO5LtrAG054GIBQ&start=10&sa=N&bav=on.2,or.r_qf.&fp=f5ae394410364cfd&biw=1366&bih=705)
2. López Luis García. (2000) Derechos de los Contribuyentes. Recuperado:  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>
3. Chagoyán Karen (2007) Principios Constitucionales Tributarios y Principios Tributarios Constitucionalizados. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Recuperado:  
[http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios\\_052.pdf](http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios_052.pdf)

## Revistas:

1. Ríos Granados Gabriela. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. Boletín Mexicano de Derecho Comparado 114 N° serie XXXVIII Septiembre-Diciembre 2005.
2. Chapoy Bonifaz Dolores. Impuesto sobre la Renta. Boletín Mexicano de Derecho Comparado Núm. 96. Fecha de consulta 12-marzo-2013  
Recuperado <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/96/el/el10.htm>
3. IDC Online. Recaudación Fiscal en México sigue rezagada: OCDE. 2012  
Recuperado 27-abril-2013  
<http://www.idconline.com.mx/fiscal/2012/02/23/recaudacion-fiscal-en-mexico-sigue-rezagada-ocde>.
4. Reyes Vera Ramón. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario. Nuevo Consultorio Fiscal, FCA, 2000
5. Anzola Oswaldo. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario. Revista de derecho Público. N° 63-64. Caracas Venezuela. 1995.
6. Sánchez Juan Manuel Ángel. Principios Constitucionales de las Contribuciones. 2002. p.15.
7. Reyes Rodríguez Gabriel. Fisco actualidades N° 106. 2010.
8. Moguel Gloria Francisco. Fisco actualidades N° 116. 2011.

**Otras consultas:**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley del Impuesto sobre la Renta
3. Código Fiscal de la Federación
4. Resolución Miscelánea 2010