



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Comparativo de los regímenes de consolidación  
fiscal con el opcional para grupos de sociedades**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en Fiscal**

**Presenta:**

**Juan Pablo Salcedo Muñoz**

**Tutor:**

**C.P. y M.D.F. Jorge Santamaría García**

**México, D.F. a 5 de enero de 2015**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# Índice

Abreviaturas .....	5
Introducción .....	6
Objetivo.....	7
Justificación.....	8
Metodología .....	9
Capítulo 1. Marco Jurídico Fiscal .....	11
1.1    Marco Jurídico .....	11
1.2    Relación Tributaria.....	11
1.2.1. Sujeto Activo.....	12
1.2.2. Sujeto Pasivo .....	12
1.2.3. Hecho Generador.....	13
1.3. Principios Básicos Tributarios .....	13
1.3.1. Principio de Legalidad .....	13
1.3.2. Principio de Proporcionalidad.....	14
1.3.3. Principio de Equidad .....	14
Capítulo 2. Generalidades del régimen de consolidación fiscal.....	15
2.1 Antecedentes de la consolidación fiscal.....	15
2.2 Definición.....	16
2.3 Sociedades controladoras .....	16
2.4 Sociedades controladas .....	18
2.5 Sociedades que no pueden considerarse controladas ni controladoras .....	18
2.6 Requisitos para consolidar .....	19
2.7 Determinación del resultado fiscal consolidado.....	19
Capítulo 3. Generalidades del régimen opcional para grupos de sociedades.....	20
3.1 Origen del régimen opcional para grupos de sociedades .....	20
3.2 Definición.....	21
3.3 Sociedades Integradoras.....	21
3.4 Sociedades Integradas .....	22
3.5 Sociedades que no se consideran integradoras ni integradas .....	23
3.6 Determinación del resultado fiscal integrado.....	24

3.6.1 Impuesto del ejercicio a enterar.....	25
3.6.2 Impuesto del ejercicio que podrá diferirse .....	25
Capítulo 4. Comparativo del régimen de consolidación fiscal y el régimen opcional para grupos de sociedades. ....	26
4.1 Comparativo de las sociedades controladoras contra las sociedades Integradoras .....	26
4.2 Comparativo de las sociedades que no podían considerarse controladoras o controladas contra las sociedades que no podrán considerarse integradoras o integradas. ....	27
4.3 Comparativo del resultado fiscal consolidado y el resultado fiscal integrado del ejercicio... ..	27
4.4 Comparativo del régimen opcional para grupos de sociedades con regímenes fiscales similares en Perú, Colombia y España .....	34
4.4.1 Régimen de consolidación fiscal español.....	34
4.4.2 Régimen de los grupos empresariales en Colombia.....	35
4.4.3 Régimen de transparencia fiscal internacional en Perú.....	36
Capítulo 5. Objetivos del régimen opcional para grupos de sociedades de conformidad con la exposición de motivos. ....	37
5.1 Simplificación fiscal.....	37
5.2 Fácil fiscalización.....	38
5.3 Certeza del Impuesto.....	38
5.4 Planeación fiscal.....	39
Conclusiones .....	40
Bibliografía .....	42

## Índice de Tablas

Tabla 1 Comparativo de las sociedades controladoras e integradoras .....	26
Tabla 2 Comparativo de las sociedades que no pueden ser controladoras o controladas e integradoras o integradas.....	27
Tabla 3 Datos del caso práctico.....	28
Tabla 4 Determinación del resultado fiscal integrado.....	28
Tabla 5 Determinación del ISR Integrable.....	29
Tabla 6 Determinación del ISR no Integrable.....	30
Tabla 7 Cálculo del ISR a enterar .....	30
Tabla 8 Cálculo del ISR diferido.....	31
Tabla 9 Determinación del resultado fiscal consolidado.....	31
Tabla 10 Determinación del ISR diferido .....	32
Tabla 11 Cuadro comparativo .....	33

## Abreviaturas

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
DOF	Diario Oficial de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
CFE	Código Fiscal de la Federación
CUFINES	Cuentas de Utilidades Fiscales Netas
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta

## Introducción

Para dar un mayor entendimiento al tema, considero indispensable iniciar el presente trabajo exponiendo el origen de las contribuciones en materia del derecho fiscal mexicano y dar a conocer los antecedentes y su definición de los regímenes fiscales que nos ocupan.

Posteriormente se explican los conceptos más importantes del régimen de consolidación fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 y el régimen opcional para grupos de sociedades vigente a partir del 1 de enero de 2014.

Una vez señalados los conceptos de cada régimen se compararon los aspectos más relevantes de los regímenes fiscales en cuestión haciendo referencia a las principales diferencias y similitudes, adicionalmente se realizó un caso práctico para comparar el impuesto del ejercicio en cada régimen y explicar si existen diferencias.

Asimismo, se hace referencia a regímenes internacionales para conocer las iniciativas fiscales de economías similares a México respecto de los grupos de empresas.

Por último se explican los principios tributarios que contienen los objetivos del nuevo régimen opcional y con base en ese análisis se indica si cumplió con los propósitos aludidos en la exposición de motivos.

## Objetivo

El objetivo del presente trabajo es comparar el régimen de consolidación fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente al 2013 con el régimen opcional para grupos de sociedades vigente a partir del 2014 y con base en lo anterior señalar si el nuevo régimen cumple con los siguientes propósitos aludidos en la exposición de motivos: Facilita la determinación del impuesto para los contribuyentes (simplificación fiscal), permite conocer con seguridad el importe exacto del impuesto diferido en cada ejercicio (certeza del impuesto), simplifica la comprobación del impuesto por parte de las autoridades fiscales (fácil fiscalización) y en lo particular la limitación a las planeaciones tendientes a eludir y/o evadir el pago del impuesto e ingresos fiscales mayores (planeación fiscal).

Palabras Claves:

Comparar, consolidación fiscal, simplificación, certeza y fiscalización

Principios tributarios

(Legalidad, equidad, certeza, reserva de Ley y libertad contractual)



## Justificación

Nuestra carta magna señala en su artículo 31 fracción IV que los mexicanos debemos contribuir al gasto público de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El régimen de consolidación fiscal siempre se consideró como un régimen fiscal para evadir impuestos, lo cual va en contra de los principios que dispone la CPEUM.

La finalidad del régimen de consolidación fiscal era tener una sola unidad económica para determinar los impuestos y en su caso poder diferir el pago del impuesto, sin embargo, siempre se pagaba.

La mecánica para determinar el impuesto del ejercicio era compleja y dificultaba a la autoridad fiscal conocer el importe exacto diferido, obstaculizando sus labores de fiscalización.

Por la problemática descrita, en la reforma fiscal del 2014, el régimen que nos ocupa se deroga y nace en su lugar el régimen opcional para grupos de sociedades, que a diferencia del régimen de consolidación fiscal, persigue los siguientes objetivos: Simplificar la determinación del impuesto del ejercicio, facilita su fiscalización, brinda certeza en la determinación del impuesto diferido y evita las planeaciones fiscales que tengan como finalidad la evasión de impuestos.

De lo anterior, el presente estudio tiene la finalidad de mostrar qué tipos de sociedades pueden y cuáles no incorporarse al nuevo régimen, los conceptos más importantes, la mecánica en la determinación del impuesto y a su vez compararla con el régimen de consolidación fiscal y comprobar cuál de los dos regímenes brinda más beneficios fiscales.

Adicionalmente se compara el régimen opcional con regímenes fiscales internacionales similares, con la finalidad de conocer los aspectos positivos y negativos que tienen.

Y por último, se concluye si el nuevo régimen opcional para grupos de sociedades cumplió con los objetivos aludidos en la exposición de motivos.

## Metodología

El objetivo del presente estudio se alcanzó por medio de la metodología de la investigación documental, la cual consistió en su primer etapa en el análisis de los principios fundamentales del derecho tributario para entender el origen y los elementos en la relación contribuyente-estado en la legislación mexicana, el libro derecho fiscal del Maestro Arrijoa tuvo mucha trascendencia en el presente trabajo para la descripción del marco jurídico fiscal.

Posteriormente, en la misma línea de trascendencia, se abordaron los principios básicos tributarios que tienen su origen en nuestra carta magna y permiten que la relación del sujeto activo y pasivo sea de forma legal, proporcional y equitativa.

En una segunda etapa, se comentaron los aspectos más importantes del régimen de consolidación fiscal que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del 2013, para lo cual se consultó el DOF que dio nacimiento al régimen, seguido de diversas consultas de videoconferencias del Instituto Jurídico de la UNAM, artículos de la revista Puntos Finos, publicaciones de los libros Compañía Dominatriz, Holding Company y Consolidación fiscal que en su conjunto permitieron conocer detalladamente el proceso del régimen a través del tiempo y los fines que perseguía.

Después, nos introducimos al régimen opcional para grupos de sociedades vigente a partir del 1 de enero del 2014, que por tratarse de un tema relativamente nuevo, no se encontró bibliografía en las bibliotecas físicas y electrónicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, por lo que fue necesario recurrir a legislación de otros países como: España, Colombia y Perú, que cuentan cada uno con regímenes fiscales similares al que hoy tenemos.

Durante el proceso de investigación en la legislación fiscal internacional nos llevamos la sorpresa que los conceptos, la mecánica y los fines económicos que persiguen son muy similares a México desde el régimen de consolidación fiscal.

Una vez que los elementos de los regímenes de consolidación fiscal y opcional para grupos de empresas fueron abordados, se hizo un comparativo de los elementos generales de cada régimen y un caso práctico utilizando los mismos datos para poder apreciar las diferencias y similitudes.

Consideré fundamental contar con un caso práctico, ya que complementa la teoría señalada y permite al lector generar sus propias conclusiones.

En el mismo capítulo fue muy interesante comparar y describir los aspectos más importantes con España, Colombia y Perú, que al igual que México, dichos regímenes tienen fines extra fiscales como promover la inversión extranjera.

El hecho de investigar legislaciones distintas, nos permitió conocer diferentes mecanismos que se utilizan y los conceptos para fortalecer la actividad recaudatoria.

Parte del objetivo fue señalar si el régimen opcional para grupos de sociedades cumple con los objetivos de simplificación fiscal, certeza del impuesto, fácil fiscalización y evitar planeaciones fiscales, por lo que fue indispensable consultar la exposición de motivos de las reformas fiscales del 2014, los libros El principio de Reserva de Ley e Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de la Naciones de Adam Smith.

El principio de libertad de trabajo señalado en la CPEUM fue la piedra angular para dar a conocer las garantías que tenemos los contribuyentes y hasta qué punto está permitido emplearlo.

Con todos los elementos señalados y el material de consulta como libros, revistas, video-conferencias, leyes y reglamentos que formaron parte del soporte para llevar a cabo la investigación, se realizaron las conclusiones del objetivo general.

Por último, quiero compartir que la experiencia y el esfuerzo al realizar este trabajo me deja una gran satisfacción personal y profesional que recomiendo a los amantes de los impuestos.

## Capítulo 1. Marco Jurídico Fiscal

### 1.1 Marco Jurídico

La normatividad tributaria mexicana emana del artículo 31, fracción IV de la CPEUM que señala “Son obligaciones de los mexicanos: 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.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, art. 31)

Del precepto señalado se desprende la relación entre los contribuyentes y el Estado, en este caso los mexicanos como contribuyentes y el Estado como beneficiario del crédito, en la o las situaciones jurídicas o de hecho que dispongan las leyes de manera proporcional y equitativa.

Dado que las leyes tributarias tienen origen en la constitución deben sujetarse a sus principios, ya que es la máxima norma del derecho mexicano.

### 1.2 Relación Tributaria

Otro vínculo contribuyente-estado tiene origen en el artículo 1 del CFF al indicar que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir al gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas.

A su vez, las disposiciones generales de la LISR establecen los sujetos del impuesto, el objeto, la base y tarifa.

Adicionalmente existe un elemento detonante del pago de cualquier contribución, que es el hecho generador o imponible, estipulado en el derecho mexicano en el artículo 6 del CFF, “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” (Código Fiscal de la Federación, 2014, art. 6)

Lo anterior implica que la obligación no nace de la voluntad del sujeto obligado sino cuando se realiza una situación jurídica prevista en una disposición legal. Con este elemento se perfecciona el vínculo citado, ya que la obligación del contribuyente es pagar la contribución sólo en las situaciones previstas en las disposiciones fiscales vigentes al Estado.

Las facultades de imponer todo tipo de contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del Estado de acuerdo a las fracciones VII y XXIX de la CPEUM son del Congreso.

### **1.2.1. Sujeto Activo**

Es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En el derecho tributario mexicano el Estado (sujeto activo) es el único en requerir jurídicamente el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal.

### **1.2.2. Sujeto Pasivo**

Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel en cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar, o el deber de contribuir en los casos señalados por las leyes aplicables al gasto público sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimiento o ganancias (Arrijoja, 2007, p.129).

“Sujeto pasivo es la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible” (Jiménez, 1996, p. 270).

En el marco legal mexicano la LISR señala en su artículo 1 que los sujetos del impuesto son las personas físicas y morales (sujetos pasivos) en los siguientes casos:

- i. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos sin importar la ubicación de riqueza de donde procedan;
- ii. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos de dicho establecimiento; y
- iii. Los residentes en el extranjero, de sus ingresos procedentes de fuentes de riqueza en México, cuando no tengan establecimiento permanente en el país o dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Cabe señalar que al contrato de asociación en participación en la legislación mexicana se le da el tratamiento de cualquier persona moral y tratándose de los contratos de fideicomisos, sólo se consideran en los casos que las leyes establezcan, aunque carezcan de personalidad jurídica.

### **1.2.3. Hecho Generador**

El nacimiento de la contribución o tributo tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley aplicable.

El artículo 28 de la Ley General Tributaria de España define: “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Una vez que se conocen las figuras del vínculo entre el sujeto activo-pasivo, y el detonante que es el hecho generador o imponible, es indispensable en la materia tributaria conocer el objeto, la base, tarifa y época de pago.

### **1.3. Principios Básicos Tributarios**

Toda obligación tributaria se construye por mandato constitucional a partir del juicio del legislador, siempre que la carga tributaria que se desprenda de la normatividad fiscal sea acorde entre otros a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Los principios aludidos permiten que el vínculo entre el sujeto activo y pasivo sean legales, proporcionales y equitativos.

#### **1.3.1. Principio de Legalidad**

El principio base de nuestra carta magna es el de legalidad, ya que protege al contribuyente frente a la actividad recaudadora del Estado, para que éste sólo haga efectiva su labor mediante el establecimiento de un sistema de normas claras y precisas de las cargas tributarias que se deban cumplir para que las contribuciones sean proporcionales y equitativas.

El *ratio legis* que informa al Principio de Legalidad Tributaria, atiende a la protección del patrimonio del contribuyente frente al poder desmedido que tiene el Estado frente a aquél en su actividad recaudadora, protección que sólo se hace efectiva mediante el establecimiento de un sistema de normas que permitan al gobernado conocer con claridad y precisión, cuáles son las cargas tributarias que está obligado a cumplir, sus límites, y saber que las contribuciones serán justas, proporcionales, equitativas y se adecuaron al texto constitucional (Obra Jurídica, 2012, p.763).

“Los contribuyentes sólo están obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente, pueden hacer valer ante el fisco los derechos que estas mismas leyes les contienen” (Arrijoja, 2007, p. 23).

El principio de legalidad opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre el sujeto activo-pasivo.

### **1.3.2. Principio de Proporcionalidad**

Todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

El principio de proporcionalidad consiste en que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse solamente en función a su capacidad económica, si no que su impacto patrimonial debe indicarse sobre una proporción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento.

### **1.3.3. Principio de Equidad**

El principio de equidad tiene la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Las leyes tributarias deben otorgar el mismo trato a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en una situación idéntica, sin discriminaciones y por ende, contraria a toda acción de justicia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala el “Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias por mandato constitucional, deben: otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal”. (Arrijoja, 2007, p. 134).

## Capítulo 2. Generalidades del régimen de consolidación fiscal

### 2.1 Antecedentes de la consolidación fiscal

El antecedente en materia de consolidación fiscal se remonta al decreto del 20 de junio de 1973, el cual brindó estímulos fiscales como: No acumular las ganancias en enajenación de acciones, no retener impuestos en el reparto de dividendos, consolidar operaciones entre otras sociedades o unidades económicas, entre otros.

Dicho estímulo nace por motivos extra fiscales, es decir, además de brindar beneficios en materia fiscal también tuvo objetivos como: La creación de nuevos empleos, constitución de nuevas empresas industriales, aumento de exportaciones e importaciones, etc.

Por medio del artículo 23 transitorio de la LISR de la reforma de 1982 nace el régimen de consolidación fiscal, desde 1983 a 1998 no tuvo cambios significativos y su ambigüedad trajo como consecuencia una gran evasión fiscal.

En 1999 para combatir este problema se incorporaron nuevos conceptos para acotar el régimen y se reformaron artículos que no estaban bien definidos.

Para el ejercicio del 2002 se eliminaron los *conceptos especiales de consolidación*, que sumaban o restaban ciertas operaciones que las sociedades controladas realizaban entre sí.

Del 2002 al 2009, el ISR se pudo diferir hasta 10 años o hasta que se dieran los supuestos que establecía el artículo 64 de la LISR.

Para el ejercicio del 2010 se aprobaron diversas reformas en materia de consolidación fiscal cuyo objetivo principal fue reducir el lapso para diferir el ISR, además la sociedad controladora debía enterar el ISR diferido correspondiente a los ejercicios anteriores a 2005 que no hubieran pagado al 31 de diciembre de 2009. El entero se debió efectuar en cinco ejercicios, los dos primeros un 25 %, después un 20 % y los dos últimos ejercicios un 15 %.

Como consecuencia de las reformas fiscales del 2013, a partir del 1 de enero del 2014 se deroga el régimen de consolidación fiscal.



Por lo expuesto en la fracción XV del artículo 9 de las disposiciones transitorias de la LISR para el 2014 señala que los contribuyentes autorizados para consolidar su resultado fiscal al 31 de diciembre de 2013 deberán desconsolidar a todas las sociedades del grupo y pagar el impuesto diferido.

## **2.2 Definición**

El vocablo consolidar, del latín *consolidare*, significa reunir. Una definición del Contador Público Alberto Navarro Rodríguez es:

Régimen neutral de gravamen que pudiera aplicarse a los grupos de intereses comunes que por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, decidieron organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que por su forma de organización no tuvieran efectos favorables ni desfavorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz con sucursales. (Navarro, 1986, p. 59)

Es decir la consolidación fiscal es un régimen fiscal que busca neutralizar el tributo mediante la compensación de utilidades y pérdidas fiscales declaradas de manera individual por las sociedades que lo integran, como si se tratara de un solo contribuyente.

## **2.3 Sociedades controladoras**

El artículo 64 de la LISR establece que son sociedades controladoras las que reúnan los siguientes requisitos:

- i. Ser 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 un acuerdo amplio de intercambio de información.

Por lo que respecta al primer requisito, es necesario remitirnos al artículo 1 de la LGSM que reconoce las siguientes sociedades mercantiles: i) Sociedad en nombre colectivo, ii) Sociedad en comandita simple, iii) Sociedad de responsabilidad limitada, iv) Sociedad anónima, v) Sociedad en comandita por acciones y vi) Sociedad cooperativa.

Respecto al requisito que indica que se consideren residentes en México, la fracción II del artículo 9 del CFF dispone que las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva se considerarán residentes en territorio nacional.

En relación al segundo requisito que señala que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, es indispensable conocer cuáles son esas acciones. El artículo 64 de la LISR aclara que no se consideran acciones con derecho a voto, aquellas con derecho limitado y las que en términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratando de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales.

Por el tercer requisito, que establece que en ningún caso más del 50% de sus acciones de voto sean propiedad de otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país que tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

La RMF indica que los siguientes países tienen un acuerdo amplio de intercambio de información con México: Estados Unidos de América, Bermudas, Antillas Holandesas, Islas Caimán, Jersey, Belice, Costa Rica, Suecia, Francia, Reino Unido, España, República de Corea, República de Singapur, Chile y Ecuador. (Resolución Miscelánea Fiscal, 2014, I.2.1.1).

Aclarados los requisitos que deben cumplir las sociedades para considerarse controladoras, se puede concluir que son sociedades mercantiles propietarias de más del 50% de las acciones que no tengan derecho limitado de sociedades controladas de manera directa o indirecta y siempre que en ningún caso más del 50% de sus acciones sean propiedad de otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

## **2.4 Sociedades controladas**

El artículo 66 de la LISR considera que son sociedades controladas aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea de forma directa, indirecta o ambas formas, de una sociedad controladora.

Para efectos del citado artículo se entiende como tenencia indirecta la que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

Se define como controlada a: “Una sociedad residente en México para efectos fiscales, cuya mayoría de acciones con derecho a voto son propiedad de forma directa o indirecta, o de ambas formas, de una sociedad controlada” (Goyeneche, 2007, p. 54).

## **2.5 Sociedades que no pueden considerarse controladas ni controladoras**

No todas las sociedades residentes en México con la tenencia accionaria necesaria pueden considerarse controladas ni controladoras, el artículo 67 de la LISR estipula que no tendrán carácter de controladora o controlada las siguientes sociedades:

- i) Las personas morales con fines no lucrativos y las sociedades de inversión.
- ii) Las que componen el sistema financiero.
- iii) Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tienen establecimiento permanente en el país.
- iv) Las que se encuentren en liquidación.
- v) Las personas morales del régimen simplificado.
- vi) Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- vii) Las asociaciones en participación

Cabe señalar que en el artículo 57-D de la LISR de 1988 que establecía cuales sociedades no podían considerarse controladas ni controladoras, la asociación en participación, las sociedades y asociaciones civiles y las sociedades cooperativas no estaban en dicha lista, por lo que fueron vehículos de la consolidación fiscal en ese ejercicio.

## 2.6 Requisitos para consolidar

El precepto legal que indica los requisitos para incorporarse al régimen de consolidación fiscal es el artículo 65 de la LISR, que establece que la sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumpla con los siguientes requisitos:

- i) Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtengan autorización del SAT para determinar su resultado fiscal consolidado.  
Dicha solicitud se tendrá que presentar a más tardar el 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel en el que se pretenda determinar dicho resultado.
- ii) Que dictamine sus estados financieros para efectos fiscales en términos del CFF, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación.

## 2.7 Determinación del resultado fiscal consolidado

La fracción I del artículo 68 de la LISR explica la mecánica para determinar el resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada:

- a) Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate de las sociedades controladas.
- b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que haya ocurrido las sociedades controladas sin actualización.  
Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore al régimen, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad.
- c) Sumará su utilidad o restará su pérdida fiscal sin actualización del ejercicio de que se trate.  
Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, que tuviere una sociedad controladora en el ejercicio en que comience a consolidar, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad que obtenga en el mismo la sociedad controladora.
- d) Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a los ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir y a las pérdidas que provengan de enajenación de acciones de sociedades controladas.

- e) Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas.

A la utilidad fiscal consolidada determinada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores y al resultado fiscal consolidado así obtenido se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de la LISR, que para el ejercicio del 2013 fue del 30%.

Los conceptos señalados en los incisos anteriores, se sumarán o restarán en la participación consolidable.

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

## Capítulo 3. Generalidades del régimen opcional para grupos de sociedades

### 3.1 Origen del régimen opcional para grupos de sociedades

En el DOF del 11 de diciembre de 2013, se publicó la nueva LISR que está vigente a partir del 1 de enero de 2014. En la nueva LISR se adiciona en el Capítulo VI del Título II, el régimen opcional para grupos de sociedades que sustituye al régimen de consolidación fiscal el cual con la entrada en vigor de la nueva ley se deroga.

Al igual que el régimen de consolidación fiscal, este nuevo esquema pretende impulsar la competitividad internacional e inversión extranjera de nuestro país y fortalecer el sistema tributario, lo que favorecerá el desarrollo y crecimiento económicos del país.

Podemos decir que ambos regímenes tienen fines extra fiscales, como la búsqueda de inversión extranjera para mejorar la economía del país, pero con la diferencia que este nuevo régimen permite a la autoridad conocer con exactitud el impuesto que se difiere.

### 3.2 Definición

Como tal no existe una definición de que son los grupos de sociedades en la legislación mexicana, por lo que nos remitiremos al concepto de grupo de sociedades del Código de Comercio de Madrid que en su artículo 42 señala:

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente (Código de comercio, p. 13)

Del concepto que marca el Código de comercio de Madrid, distinguimos que cuando una sociedad directamente o indirectamente tiene control sobre otra u otras sociedades estamos hablando de un grupo de sociedades.

En Colombia para regular los grupos empresariales se introdujo el concepto de *subordinación*, referido “a la situación que se da cuando el poder de decisión de una sociedad se encuentra sometido a la voluntad de otras personas que serán su matriz o controlante” (Ley 222, 1995).

Habrá un grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección. Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objeto determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas (Ley 222, 1995, art. 28).

Con base en las disposiciones aplicables en España, Colombia y los objetivos que persigue el régimen que nos ocupa, podemos definir que es un régimen fiscal donde una sociedad que tiene control sobre otra u otras sociedades que tienen un mismo objetivo económico, les permiten equilibrar el pago del impuesto como si se tratará de una sola unidad económica.

### 3.3 Sociedades Integradoras

El precepto legal que indica quiénes son las sociedades integradoras es el artículo 60 de la nueva LISR, el cual señala que se considerarán sociedades integradoras las que reúnan los siguientes requisitos:

- i) Que se trate de una sociedad residente en México.

- ii) Que sea propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto u otras sociedades integradas ya sea de manera directa o indirecta.
- iii) Que en ningún caso más del 80% de las acciones con derecho a voto sean propiedad de otras sociedades, salvo que dichas propiedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

Es decir, las sociedades integradoras son sociedades mercantiles con una tenencia accionaria mayor del 80% de sociedades integradas de manera directa o indirecta y siempre que en ningún caso más del 80% de sus acciones sean propiedad de otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Para entender mejor que sociedades pueden ser integradoras y las diferencias de la figura empresa holding en otros países, considero necesario remitirnos a regulaciones fiscales similares para grupos de sociedades como lo son Perú y Colombia.

En Perú se entiende que una entidad es propietaria de un contribuyente cuando tenga una participación, directa o indirecta, en más del 50% del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta. Se entiende que tiene participación cuando se tenga una opción directa o indirectamente de compra de dicha entidad (Ley 26777, 1997, art. 112).

La Ley 222 de Colombia, da el nombre de controlante cuando una sociedad tiene más del 50% del capital, tenga derecho a emitir mayoría de votos en la junta de socios y cuando ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de la administración de una o más sociedades.

Podemos decir que las características o requisitos para considerar una sociedad integradora o controlante en las legislaciones señaladas son muy similares, con excepción del porcentaje de tenencia accionaria que deben tener de otra u otras sociedades, ya que para la LISR es necesario tener mínimo el 80 %.

### **3.4 Sociedades Integradas**

El artículo 61 de la nueva LISR considera sociedades integradas cuando más del 80 % de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea de forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora.

La tenencia indirecta será aquella que tenga la sociedad integradora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean integradas por la misma sociedad integradora.

### **3.5 Sociedades que no se consideran integradoras ni integradas**

El artículo 62 de la LISR señala que no se considerarán integradoras o integradas las siguientes sociedades:

- i) Las personas morales con fines no lucrativos.
- ii) Las que componen el sistema financiero.
- iii) Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tienen establecimiento permanente en el país.
- iv) Las que se encuentren en liquidación.
- v) Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- vi) Las que tributen bajo el régimen fiscal de coordinados.
- vii) Las asociaciones en participación.
- viii) Las que lleven a cabo operaciones de maquila.
- ix) Aquellas que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos de los dispuesto por el artículo 57 de la LISR, que se hubieren generado con anterioridad a la fecha en que cumplan los requisitos para considerarse integrada o integradora.
- x) Las empresas que presten el servicio de transporte público.

De las sociedades que no pueden considerarse integradoras o integradas, se destaca la fracción IX, que de una interpretación gramatical, podemos decir que como la vigencia de la Ley que da origen al artículo 57 es a partir del 1 de enero del 2014, a esta fecha no hay pérdidas fiscales pendientes de amortizar, toda vez que las pérdidas fiscales pendientes de amortizar provienen de la mecánica establecida en el artículo 61 de la LISR que se abroga.

Asimismo, la exposición de motivos señala que se puso cuidado en que el nuevo esquema no contenga elementos que puedan ser fácilmente utilizados para establecer prácticas de abuso y buscar de forma ilegítima diferir el ISR. Por este motivo, se propuso establecer que los grupos no puedan incorporar empresas perdedoras a efecto de disminuir artificiosamente su resultado fiscal integrado.



Del párrafo anterior entendemos que las pérdidas fiscales pendientes de amortizar a que hace referencia la exposición de motivos son las que se determinaron con la mecánica establecida con la LISR vigente al 31 de diciembre del 2013.

Por los preceptos señalados y con base en una interpretación armónica y teleológica, las sociedades que tengan pérdidas fiscales pendientes de amortizar determinadas con la LISR vigente en el 2013, no pueden ser consideradas integradas o integradoras de conformidad con la fracción IX del artículo 62 de la multicitada Ley.

Lo expuesto no implica que existan autores que formulen interpretaciones o comentarios diferentes a la presente.

### **3.6 Determinación del resultado fiscal integrado**

Para determinar el resultado fiscal integrado, es necesario que la sociedad integradora y las integradas calculen su resultado o pérdida fiscal del ejercicio conforme al artículo 9 de la LISR como sigue:

- i. A la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio se le disminuirán las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, de la mecánica establecida se obtiene la utilidad fiscal.
- ii. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Una vez que la sociedad integradora y cada una de las sociedades integradas determinaron su resultado o pérdida fiscal, la sociedad integradora obtendrá el resultado fiscal integrado como sigue:

- i. Sumará el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, correspondiente a las sociedades integradas.
- ii. Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades integradas sin actualización correspondiente.
- iii. Según sea el caso, sumará su resultado fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate.

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

Posteriormente la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado, correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate, el cual se obtendrá dividiendo el resultado fiscal integrado entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en dicho ejercicio por la sociedad integradora y por sus sociedades integradas en la participación integrable.

El factor se calculará hasta el diezmilésimo y en caso de que el resultado fiscal integrado resulte negativo, el factor de resultado fiscal integrado será de cero.

### **3.6.1 Impuesto del ejercicio a enterar**

El impuesto del ejercicio a enterar será la suma del el impuesto que corresponda a la participación integrable con el que corresponda a la participación no integrable, conforme a lo siguiente:

- i. El monto de la participación integrable se determina multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto por el régimen que nos ocupa por la participación integrable del ejercicio, la cantidad obtenida se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado.
- ii. El monto correspondiente a la participación no integrable, se determina multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto por el régimen opcional por la participación no integrable del ejercicio.
- iii. La suma de los montos obtenidos será el impuesto que se deberá enterar conjuntamente con la declaración que corresponda al ejercicio fiscal de que se trate.

### **3.6.2 Impuesto del ejercicio que podrá diferirse**

La diferencia entre el impuesto que corresponda a la participación integrable y el obtenido en el inciso a) de la sección anterior, será el impuesto del ejercicio que podrá diferirse por un plazo de tres ejercicios, al término del cual deberá enterarse.

La participación integrable será la participación accionaria (promedio diario) que una sociedad integradora tenga en el capital social de una sociedad integrada durante un ejercicio fiscal.

## Capítulo 4. Comparativo del régimen de consolidación fiscal y el régimen opcional para grupos de sociedades.

### 4.1 Comparativo de las sociedades controladoras contra las sociedades Integradoras

Tabla 1

Comparativo de las sociedades controladoras e integradoras

Quiénes podían ser controladoras	Quiénes podrán ser integradoras
Sociedad residente en México.	Sociedad residente en México.
Propietaria de más del 50 % de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas.	Propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas.
No más del 50 % de sus acciones sean propiedad de otra u otras sociedades.	No más del 80% de sus acciones sean propiedad de otra u otras sociedades.

Fuente: Propia

Las diferencias que existen entre las sociedades que podían considerarse controladoras de acuerdo a la LISR vigente al 31 de diciembre de 2013 con las sociedades que podrán considerarse integradoras son: i) El porcentaje de las acciones que deben ser propietarias de otra u otras sociedades aumenta de un 50 % a un 80 % y ii) disminuye el porcentaje de un 50 % a un 80 % que una sociedad sea propietaria de sus acciones con derecho a voto.

Respecto a la participación accionaria, en la exposición de motivos se consideró que establecer un límite de participación accionaria bajo, posibilita el ingreso al régimen de empresas que buscan sólo beneficiarse, por lo tanto se estableció un porcentaje mínimo de participación accionaria del 80 %.

Esta medida permitiría el acceso al nuevo régimen fiscal de empresas con solidez económica que buscan ser competitivas y evitará la entrada a empresas que únicamente busquen utilizar de forma abusiva este nuevo esquema, más que por una razón válida de eficiencia económica (Robles, Exposición de motivos, p.58).

## 4.2 Comparativo de las sociedades que no podían considerarse controladoras o controladas contra las sociedades que no podrán considerarse integradoras o integradas.

Tabla 2

Comparativo de las sociedades que no pueden ser controladoras o controladas e integradoras o integradas

¿Quiénes no podían ser controladoras o controladas?	¿Quiénes no podrán ser integradoras o integradas?
Personas morales con fines no lucrativos.	Personas morales con fines no lucrativos.
Las del sistema financiero y las de inversión de capitales.	Las del sistema financiero y las de inversión de capitales.
Residentes en el extranjero.	Residentes en el extranjero.
Las que se encuentren en liquidación	Las que se encuentren en liquidación.
Las personas morales del régimen simplificado.	Las personas morales que tributen como coordinados
Asociaciones en participación.	Asociaciones en participación.
	Maquiladoras.
	Sociedades con pérdidas fiscales por amortizar.
	Que presten servicios de transporte público aéreo.

Fuente: Propia

Adicional a las sociedades que no podrán considerarse como integradas o integradoras y a diferencia de las sociedades que no podían considerarse controladas o controladoras se excluyen también las sociedades que realicen operaciones de maquila, las que tengan pérdidas fiscal pendientes de amortizar y las que presten servicios de transporte aéreo.

Con el fin de que este régimen no sea utilizado al mismo tiempo por sectores que gozan de algún beneficio para efectos del ISR o que por la operación que realizan puedan manipular los efectos del régimen, se propone excluir de aplicarlo a las sociedades que componen el sistema financiero, a las sociedades y asociaciones civiles, a las sociedades cooperativas, a las personas morales con fines no lucrativos, a las empresas que tienen autorización para operar como maquiladora, a las empresas que prestan el servicio público de transporte aéreo, entre otras (Robles, Exposición de motivos, pg.58).

## 4.3 Comparativo del resultado fiscal consolidado y el resultado fiscal integrado del ejercicio.

Para estar en las mismas condiciones y poder comparar los resultados fiscales, el ISR causado y diferido conforme al régimen de consolidación fiscal y el régimen opcional para grupos de

sociedades, en los siguientes casos prácticos no se consideraron las utilidades y pérdidas fiscales por enajenación de acciones, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores y las diferencias en las CUFINES<sup>1</sup>, toda vez que eran elementos para determinar el resultado fiscal consolidado y que no consideran en el régimen opcional para grupos de sociedades para determinar el resultado fiscal integrado.

El objetivo de los casos prácticos son mostrar las diferencias y similitudes principalmente en los cálculos los resultados fiscales, el ISR a cargo y diferido considerando los siguientes datos:

Tabla 3

Datos del caso práctico

Sociedades	Resultado fiscal del ejercicio	Participación accionaria
A	1,500,000	81 %
B	-5,500,000	89 %
C	2,500,000	99 %
D	500,000	80 %
E	-1,500,000	93 %
Integradora y/o Controladora	7,000,000	100 %

Fuente: Propia

Con los datos anteriores se determinó el resultado fiscal integrado como sigue:

Tabla 4

Determinación del resultado fiscal integrado

Integradas	Resultado fiscal del ejercicio	Participación Integrable	Resultado fiscal Integrado
A	1,500,000	81 %	1,215,000
B	-5,500,000	89 %	-4,895,000
C	2,500,000	99 %	2,475,000
D	500,000	80 %	400,000
E	-1,500,000	93 %	-1,395,000
Integradora	7,000,000	100 %	7,000,000
Total	4,500,000		4,800,000

Fuente: Propia

<sup>1</sup> Se comparaba que los saldos de la CUFIN de las sociedades controladas fuera igual al saldo de la CUFIN consolidada, ya que de no ser así, se habían decretado dividendos.

De acuerdo a los incisos a, b y c de la fracción II del artículo 64 de la nueva LISR y como se muestra en la tabla 4, para determinar el resultado fiscal integrado se sumaron los resultados fiscales del ejercicio de las integradas A, C y D, menos las pérdidas fiscales sin actualización que incurrieron las integradas B y E y se sumó en este caso el resultado fiscal de la integradora, los conceptos señalados se sumaron y restaron en la participación integrable.

Tabla 5

Determinación del ISR Integrable

Integradas	ISR sin opción	Participación Integrable (PI)	ISR en PI	Factor de integración	ISR Integrado
A	450,000	81 %	364,500	0.6000	218,700
B		89 %			
C	750,000	99 %	742,500	0.6000	445,500
D	150,000	80 %	120,000	0.6000	72,000
E		93 %			
Integradora	2,100,000	100 %	2,100,000	0.6000	1,260,000
Total	3,450,000		3,327,000		1,996,200

Fuente: Propia

El ISR integrable se calculó multiplicando el impuesto que les hubiera correspondido de no estar en el régimen por la participación integrable y el resultado por el factor de integración, lo anterior de conformidad con el inciso a de la fracción IV del citado artículo.

Las integradas B y E, que incurrieron en pérdida fiscal no se consideraron, toda vez que no pagaron ISR en el ejercicio, cabe puntualizar que para efectos prácticos se consideró un factor de resultado fiscal integrado de 0.6000.

Tabla 6

Determinación del ISR no Integrable

Integradas	ISR sin opción	Participación no Integrable	ISR no PI
A	450,000	19 %	85,500
B		11 %	
C	750,000	1 %	7,500
D	150,000	20 %	30,000
E		7 %	
Integradora	2,100,000	0 %	-
Total	3,450,000		123,000

Fuente: Propia

Con base en el inciso b de la fracción IV del artículo 64 de la LISR, el ISR no integrable se determinó multiplicando el impuesto que les hubiera correspondido de no aplicar el régimen por la participación no integrable.

Al igual que en la determinación del ISR integrable las pérdidas fiscales que obtuvieron las integradas B y E no se consideraron, toda vez que no pagaron ISR en el ejercicio.

Tabla 7

Cálculo del ISR a enterar

Integradas	Suma ISR integrado y no integrado
A	304,200
B	-
C	453,000
D	102,000
E	-
Integradora	1,260,000
Total	2,119,200

Fuente: Propia

La suma del ISR integrado y no integrado determinados, será el importe que deberá enterarse en la declaración fiscal del ejercicio, en este caso práctico el ISR del ejercicio resultó de \$2,119,200.

Una vez determinado el ISR del ejercicio, es indispensable conocer el importe que se difiere en tres ejercicios.

Tabla 8

Cálculo del ISR diferido

Integradas	ISR en PI	ISR Integrado	ISR Diferido
A	364,500	218,700	145,800
B	-	-	-
C	742,500	445,500	297,000
D	120,000	72,000	48,000
E	-	-	-
Integradora	2,100,000	1,260,000	840,000
<b>Total</b>	<b>3,327,000</b>	<b>1,996,200</b>	<b>1,330,800</b>

Fuente: Propia

La fracción V del multicitado artículo señala que la diferencia entre el ISR en la participación integrable de \$3,327,000 y el ISR integrado por \$1,996,200, será el impuesto del ejercicio que se podrá diferir, en este caso de \$1,330,800 es el importe que la integradora deberá pagar hasta el tercer ejercicio.

En segunda instancia y con los mismos datos utilizados en el resultado fiscal integrado, se calculará el resultado fiscal consolidado como se muestra:

Tabla 9

Determinación del resultado fiscal consolidado

Controladas	Resultado fiscal del ejercicio	Participación consolidable	Resultado fiscal consolidado
A	1,500,000	81 %	1,215,000
B	-5,500,000	89 %	-4,895,000
C	2,500,000	99 %	2,475,000
D	500,000	80 %	400,000
E	-1,500,000	93 %	-1,395,000
Controladora	7,000,000	100 %	7,000,000
<b>Total</b>	<b>4,500,000</b>		<b>4,800,000</b>

Fuente: Propia



De acuerdo a la mecánica establecida en los incisos a, b y c del artículo 68 de la LISR vigente al 31 de diciembre de 2013 y como se observa en la tabla anterior, para determinar el resultado fiscal consolidado, se sumaron las utilidades fiscales de las sociedades controladas A, C y D, menos las pérdidas fiscales que incurrieron las controladas B y E sin actualización, y se adicionó el resultado fiscal de la controladora, los conceptos señalados se sumaron y restaron en la participación consolidable.

El resultado fiscal consolidado obtenido fue de \$4,800,000 que multiplicado por la tasa vigente en el 2013 es decir el 30 %, resultó un ISR por pagar de \$1,440,000 que deberá pagar la sociedad controladora en el ejercicio, asimismo queda pendiente conocer el importe del ISR diferido.

Por lo señalado, la fracción I del artículo 71-A de la LISR vigente al 31 de diciembre de 2013, indica que el monto de las pérdidas fiscales de las sociedades controladas B y E, que se disminuyeron del resultado fiscal consolidado y que no se pudieron disminuir hasta el quinto ejercicio posterior, se sumarán en la participación consolidable y el resultado obtenido se multiplicará por la tasa del impuesto y será el ISR diferido.

Tabla 10

Determinación del ISR diferido

Controladas	Pérdidas fiscales del sexto ejercicio anterior	Participación consolidable	PF en la participación consolidable del sexto ejercicio anterior	ISR Diferido
A		81 %		
B	-5,500,000	89 %	-4,895,000	1,468,500
C		99 %		
D		80 %		
E	-1,500,000	93 %	-1,395,000	418,500
Controladora		100 %		
Total	-7,000,000		-6,290,000	1,887,000

Fuente: Propia

El ISR diferido determinado, se deberá enterar en cinco ejercicios fiscales como sigue: 25 % el primer y segundo ejercicio, 20 % el tercer ejercicio y 15 % los dos últimos ejercicios.

Tabla 11

Cuadro comparativo

Concepto	Régimen opcional	Régimen de consolidación	Diferencias
Resultado fiscal integrado y/o consolidado	4,800,000	4,800,000	-
ISR a cargo	2,119,200	1,440,000	679,200
ISR diferido	1,330,800	1,887,000	-556,200

Fuente: Propia

Considerando que para los conceptos utilizados la mecánica para determinar los resultados fiscales en los dos regímenes son iguales, por lo tanto no hubo diferencia en los resultados obtenidos.

La primer diferencia se da, cuando comparamos el ISR a cargo del ejercicio de los dos regímenes, toda vez que para el régimen de consolidación fiscal el resultado fiscal consolidado se multiplicó directamente por la tasa del impuesto, obteniendo así el ISR del ejercicio; por el contrario, el régimen opcional se incluyó un nuevo ingrediente llamado el *factor de resultado fiscal integrado*, dicho elemento es fundamental ya que dependiendo el monto del factor, determinará el ISR que se podrá diferir.

Como se observa en el cuadro comparativo en el régimen de consolidación fiscal el importe del ISR por pagar es menor en el régimen opcional por un importe de \$679,200, que permitiría a la sociedad controladora invertir dicho importe en su actividad e incrementar su productividad, lo que tendría un impacto en la economía del país a través de nuevos empleos y mayor pago de impuestos.

Por último el ISR diferido en el régimen opcional para grupos de sociedades es menor y adicionalmente se debe pagar en una sola exhibición en tres ejercicios posteriores, aunque el ISR diferido por consolidación es mayor, la Ley permitía pagarlo en cuatro parcialidades a partir del sexto ejercicio inmediato posterior.

Lo anterior tiene como consecuencia que el flujo de efectivo de un grupo de empresas destine una cantidad importante cada tres ejercicios para el pago de impuestos en lugar de incrementar su negocio, y una vez que rinda frutos su inversión en un plazo mayor pagar en parcialidades el impuesto diferido.

#### **4.4 Comparativo del régimen opcional para grupos de sociedades con regímenes fiscales similares en Perú, Colombia y España**

En una economía globalizada como la actual es indispensable conocer las reformas realizadas en otros países, con el objetivo de tomar los aspectos positivos que han dejado y evitar los errores que han tenido.

En el campo fiscal no es la excepción, y toda vez que los inversionistas comparan en diferentes países las leyes tributarias para decidir si es conveniente invertir en un país o no, se vuelve necesario conocer que están haciendo los diferentes países para atraer la inversión extranjera y fortalecer a su vez la economía local.

Regímenes fiscales similares al opcional para grupos de sociedades en el continente Americano los podemos encontrar en Perú y Colombia y para el caso de Europa es España.

##### **4.4.1 Régimen de consolidación fiscal español**

El régimen de consolidación en español, fue establecido en el Real Decreto Legislativo 4 de 2004, que permite a los grupos fiscales tributar en forma consolidada en lugar de manera individual.

A continuación se enlistan las características más relevantes del régimen:

- i) La sociedad controlante tiene la representación del grupo fiscal y por lo tanto estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones fiscales que deriven del régimen.
- ii) Las sociedades controlantes y controladas seguirán sujetas a las obligaciones del régimen individual.
- iii) Las sociedades controlantes deberán ser sujetas al impuesto sobre las sociedades.
- iv) Las sociedades controlantes deberán tener una participación directa o indirecta de al menos el 75 % del capital social de otra u otras sociedades.
- v) Que las sociedades controlantes o controladas no esté sometida a un régimen especial.
- vi) La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:
  1. Las bases individuales de cada una de las sociedades integrantes del grupo, sin incluir la amortización de las bases imponibles negativas individuales.
  2. Las eliminaciones.
  3. Las incorporaciones de las eliminaciones de ejercicios anteriores.

4. La amortización de las bases negativas del grupo, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resulte positivo, así como algunas de las bases imponibles negativas.
- vii) Del resultado obtenido se eliminan los resultados por operaciones internas en las bases individuales.

La consolidación fiscal española es muy similar con el régimen opcional para grupos de empresas, ya que en ambos regímenes no pueden tributar sociedades que estén en un sistema especial, las sociedades integradoras y/o controladas continúan con sus obligaciones fiscales de manera individual, la controlante y/o integradora tienen representación del grupo.

Una diferencia es que en España la participación accionaria que una sociedad controlante debe tener de otras sociedades es del 70 %, mientras que el mínimo para el régimen opcional es del 80 %.

El principal contraste se da para determinar la base del impuesto, ya que en España se permite eliminar las operaciones internas que tuvieron entre sí las sociedades controladoras, considerando como si se tratara de una sola entidad, mientras que en el nuevo régimen para México no se permite.

Este beneficio de eliminar operaciones internas no es nuevo en la legislación mexicana, ya que hasta 2002 en el régimen de consolidación fiscal existieron los llamados conceptos especiales de consolidación que permitieron eliminar también ciertas operaciones que tuvieran las sociedades del grupo.

#### **4.4.2 Régimen de los grupos empresariales en Colombia**

El régimen para los grupos empresariales en Colombia, fue establecido en Ley 222 de 1995, que permite a los grupos de sociedades consolidar sus resultados.

Se enlistan las principales características del régimen:

- i) La sociedad controlante deberá tener una participación directa o indirecta de al menos el 50% del capital social de otra u otras sociedades controladas o subordinadas.
- ii) Las operaciones entre sociedades a un mismo régimen consolidado se consideran realizadas entre divisiones de una misma compañía, y por ende no se consideran por las autoridades fiscales.

- iii) Los dividendos pagados por las sociedades controladas a la sociedad controlante no se consideran para la determinación del impuesto, por considerarse un simple movimiento de caja.
- iv) Se permite amortizar las bases negativas con las bases positivas.
- v) Los pagos entre sociedades del grupo no serán sujetos de retención.
- vi) Se permite llevar una contabilidad y un solo pago de impuestos, sin que cada sociedad controlada tenga que presentar en lo individual declaraciones de impuestos o hacer su contabilidad.

El régimen para los grupos empresariales en Colombia al igual que en el régimen opcional para grupos de empresas pueden disminuir las bases negativas con las positivas para determinar el resultado fiscal del ejercicio.

Para los grupos de sociedades en Colombia la participación accionaria que una sociedad controlante debe tener de otras sociedades es del 50 %, mientras que el mínimo para el régimen opcional es del 80 %.

La principal diferencia entre los regímenes, es que en Colombia todas las operaciones que se realicen entre las sociedades del grupo no tienen repercusión fiscal, lo cual tiene sentido en el aspecto que todas se consideran una sola unidad económica.

Adicionalmente sólo es necesario llevar una sola contabilidad y una declaración, y las sociedades del grupo se consideran como sucursales, lo que permite que los gastos de administración se reduzcan.

Asimismo, a través de este mecanismo, la autoridad tiene una clara visión del grupo como ente funcional y económico, lo cual permite ejercer un control más directo y cercano sobre el total de sus operaciones y sobre todo su actividad económica. (Sanín, 2009, p.108)

#### **4.4.3 Régimen de transparencia fiscal internacional en Perú**

El régimen de transparencia fiscal internacional en Perú, fue estipulada 26777 de 1997, que permite a los grupos de empresas consolidar sus resultados.

Para los grupos de sociedades en Perú la participación accionaria que una sociedad controlante debe tener de otras sociedades es del 50 %, mientras que el mínimo para el régimen opcional es del 80 %.

La mecánica en términos generales para determinar el impuesto en Perú a diferencia que en el régimen opcional, primero se dividen las operaciones en dos grupos i) rentas pasivas y ii) rentas pasivas no atribuibles, en las cuales dependiendo la actividad que se realice entre las sociedades del grupo se pagará el impuesto.

Este régimen está enfocado a sociedades no domiciliadas en Perú o con una baja imposición, con el fin de atraer a inversionistas extranjeros, a diferencia de los regímenes en México, España y Colombia, la mecánica para determinar el impuesto es complejo y es necesario analizar cada operación para saber cuál será el tratamiento fiscal que se le dará.

## Capítulo 5. Objetivos del régimen opcional para grupos de sociedades de conformidad con la exposición de motivos.

### 5.1 Simplificación fiscal

En la exposición de motivos uno de los principales objetivos del régimen opcional para grupos de sociedades es facilitar la determinación del impuesto para los contribuyentes.

“Flores Zavala (1986) explica que las leyes tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener formulas ambiguas e imprecisas y los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten” (Garza, 1986, p.394).

Por la complejidad en la mecánica y el pago de los impuestos, a los contribuyentes se les dificulta cumplir con sus obligaciones fiscales, asimismo, es indispensable que las autoridades fiscales pongan a disposición de todos los contribuyentes las herramientas necesarias que les asistan para cumplirlas.

Como pudimos observar, durante el presente estudio las características del régimen opcional para grupos de sociedades, los conceptos y mecánica establecidos son como cualquier otra sociedad, con la única diferencia que a la suma de los resultados fiscales y pérdidas fiscales se le aplica un factor integrador.

Por lo anterior podemos decir que el régimen fiscal para grupos de sociedades facilita la determinación del ISR, toda vez que los conceptos utilizados en el cálculo son los que comúnmente se utilizan en cualquier persona moral.

## 5.2 Fácil fiscalización

Para entender mejor a que se refieren en la exposición de motivos, es indispensable conocer los significados de fácil y fiscalización, de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española *fácil* es algo que se puede hacer sin gran esfuerzo y que puede suceder con mucha probabilidad, por lo que respecta a *fiscalización* nos referimos “a la actividad que desarrollan los órganos encargados de la actividad de revisión y vigilancia de la gestión administrativa”. (Márquez, 2005, p. 270).

Viendo de manera conjunta los conceptos mencionados, podemos decir que *fácil fiscalización* es realizar sin gran esfuerzo la actividad de revisión y vigilancia de la gestión administrativa.

Para que el Estado esté en condiciones de tener una fiscalización fácil, es necesaria la implementación de leyes como medio de controles, sin que estos sean excesivos, su lectura y aplicación sean entendibles para los contribuyentes.

Cabe destacar que al existir una *simplificación fiscal* para los contribuyentes, el Estado está realizando labores de control, que tendrán como consecuencia una fiscalización más sencilla, asimismo, hay que esperar y ver si las modificaciones que se hicieron en especial al régimen opcional para grupos de empresas dan el resultado esperado a nivel fiscal y económico.

## 5.3 Certeza del Impuesto

Otro objetivo aludido durante la exposición de motivos del régimen opcional para grupos de sociedades es conocer con seguridad el importe exacto del impuesto diferido en cada ejercicio.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, el tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona.

La incertidumbre de la contribución da pauta al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande según la experiencia de muchas naciones, como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar. (Smith, 2002, p. 727)

El principio tributario que permite dar certeza es el de *seguridad jurídica*, ya que brinda certidumbre a los contribuyentes, y además evita cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales.

Se considera que la certidumbre se puede alcanzar: i) No reformar las normas constantemente, para que el contribuyente tenga oportunidad de conocer sus obligaciones, ii) Que el legislador cumpa con su función y desarrolle leyes claras y que el poder Ejecutivo las reglamente de forma adecuada y iii) En caso que se incumpla la norma, el contribuyente conozca los recursos legales que puede hacer valer. (Chagoyán, 2007, p.8).

#### **5.4 Planeación fiscal**

La planeación fiscal consiste en la elección por parte del contribuyente, del acto jurídico más conveniente a sus intereses para obtener un objeto lícito en la realización de sus actividades, que detone el menor costo fiscal posible, sin violentar la ley, está permitido realizar todas las conductas que no estén explícitamente prohibidas (Torres, p.345).

Las lagunas en la ley favorecen a los contribuyentes, en atención al principio general de derecho lo que no está prohibido, está permitido, y que respalda la garantía de legalidad, por más que pueda parecer ventajosa la posición del contribuyente ante los ojos de hacienda.

Durante la planeación, hay que tener la precaución de no contrariar las disposiciones legales aplicables, pues de hacerlo estaríamos ante la presencia del abuso del derecho o bien, de la evasión y defraudación fiscal.

Un elemento en el desarrollo de las planeaciones fiscales es el ingenio para la búsqueda de ser más competitivos y exitosos para la búsqueda de clientes.

El artículo 5 de la CPEUM , contempla la garantía conocida como libertad de contractual, que ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.

Al amparo de dicha garantía constitucional, los contribuyentes se encuentran en libertad de celebrar los actos jurídicos que mejor convengan a sus intereses en el desarrollo de sus actividades, con las limitantes a que el propio precepto constitucional se refiere (Torres, p.346).

La interpretación de contratos tiene demasiada relevancia ya que los objetivos que buscan no se limitan a las partes contratantes sino a terceros incluyendo entre ellos a las autoridades fiscales.



La tesis 303 de la segunda sala de la sexta época indica: “La ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo configura un derecho respetado por las autoridades, aun por el propio legislador, cuya vigencia desaparecerá hasta que surja una norma legislativa al respecto” (Tesis 303, segunda sala, 6ta época).

## Conclusiones

Las conclusiones de comparar el régimen de consolidación fiscal en la LISR vigente al 31 de diciembre de 2013 con el régimen opcional para grupos de sociedades vigente a partir del 1 de enero de 2014 son:

- I. Para determinar el resultado fiscal en el régimen de consolidación se permitió disminuir las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de una sociedad controlada o controladora en el ejercicio que se incorpore hasta por el monto de la utilidad y en el régimen opcional una sociedad con pérdidas fiscales pendientes de amortizar ni si quiera puede considerarse una sociedad integrada o integradora.
- II. Se admitió disminuir para determinar el resultado fiscal las pérdidas fiscales por enajenación de acciones en el régimen de consolidación fiscal, mientras que en el régimen opcional no se contempla dicho concepto para el cálculo de su resultado.
- III. El impuesto diferido en el régimen de consolidación fiscal se pagará a partir del sexto ejercicio posterior dividido en cuatro ejercicios, en los dos primeros ejercicios un 25 %, el tercero 20 % y los dos últimos ejercicios un 15 %, en el régimen opcional para grupos de sociedades el impuesto diferido se pagará el 100 % del impuesto en el tercer ejercicio posterior.
- IV. Se incorpora en el régimen opcional el factor de resultado fiscal integrado, que se obtiene de dividir el resultado fiscal integrado entre la suma de los resultados fiscales obtenidos en dicho ejercicio por las sociedades del grupo, dependiendo del monto del factor del ejercicio será el monto de ISR que una sociedad integradora podrá diferir en el ejercicio.

Por lo citado, observamos que en el nuevo régimen fiscal existen muchas restricciones y los beneficios fiscales que tenía la consolidación fiscal se eliminaron, adicionalmente se disminuye a tres ejercicios el periodo para pagar el impuesto diferido, lo que considero un periodo corto para recuperar su inversión.

Al contrario del nuevo régimen fiscal, en Colombia existe un régimen que permite que todas las operaciones que se realicen entre las sociedades del grupo no tengan repercusión fiscal, toda vez que se considera que es una sola unidad económica.

Asimismo derivado del estudio realizado y de la conceptualización de los términos empleados podemos concluir que el régimen opcional para grupos de sociedades cumple con tres de los cuatro objetivos aludidos en la exposición de motivos: Simplificación fiscal, fácil fiscalización y certeza del impuesto.

Al eliminar los beneficios fiscales que contemplaba la consolidación fiscal por consecuencia también eliminó realizar los cálculos de dichos beneficios, los cuales eran ambiguos y no eran comprensibles para todos. Y al quedar sólo los conceptos que habitualmente utiliza cualquier persona moral facilita el cálculo del impuesto.

Como el cálculo para determinar el impuesto del ejercicio es más simple y son pocos los conceptos que se utilizan en la mecánica, esto permite a las autoridades fiscales tener un mayor control en todos los movimientos contables y fiscales que hagan las sociedades.

Al contar con una determinación más sencilla y al declarar cada ejercicio el impuesto diferido, brinda certeza al contribuyente por conocer el impuesto diferido que tendrá que pagar en tres ejercicios a diferencia del régimen de consolidación fiscal que este se calculaba hasta el sexto ejercicio posterior, lo cual dejaba al contribuyente con una incertidumbre al no conocer sus obligaciones fiscales futuras.

La certeza permite dar seguridad jurídica al contribuyente, ya que brinda certidumbre a los contribuyentes y además evita arbitrariedades por parte de cualquier autoridad.

Se concluye que el único objetivo aludido en la exposición de motivos de la LISR del 2014 que no cumplió es evitar planeaciones fiscales, toda vez que es un elemento que no depende de la autoridad, si no de la destreza y habilidad de interpretar las disposiciones fiscales del contribuyente para implementar estrategias y disminuir la carga tributaria.

## Bibliografía

Adam, S. (2002). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica.

Adolfo, A. V. (2007). *Derecho Fiscal*. México D.F.: Porrúa.

Antonio, J. G. (1996). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: ECAFSA.

Daniel, M. (2005). *Función Jurídica de Control de la Administración Pública*. México D.F. : Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM .

Enrique, C. N. (1997). *Tratado del ISR*. México D.F.: Themis.

Francisco, D. I. (1986). *Derecho Financiero Mexicano*. Monterrey: Porrúa.

Guerra, L. (2014). *Régimen opcional en ISR para grupos de sociedades*. México D.F.: Ediciones Fiscales ISEF.

Hugo, C. I. (1997). *Derecho fiscal constitucional*. México: Oxford University Press-Harla.

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. Argentina.

Javier, L. G. (2007). *Consolidación Fiscal*. México D.F.: IMPC.

Lobato, M. P. (2001). *El Principio de Reserva de Ley*. México D.F.: Porrúa.

Narciso, S. G. (2008). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Porrúa.

Obra Jurídica Enciclopédica. (2012). *Derecho Tributario*. México D.F.: Porrúa. ISBN 9786070911231 v35.

Okhuysen, E. J. (1986). *Compañía Dominatriz Holding Company*. México D.F.: Themis.

### Libros Electrónicos:

1. Chagoyán Karen (2007) Principios Constitucionales Tributarios y Principios Tributarios Constitucionalizados, Suprema Corte de Justicia de la Nación:  
[https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios\\_052.pdf](https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios_052.pdf)
2. López García Luis (2000) Derechos de los contribuyentes, Cámara de Diputados  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>

3. Dr. Mariano Latapí Ramírez (2003), Consolidación fiscal financiera, ISEF  
<http://books.google.com.mx/books?id=nKlgWGz9MsQC&printsec=frontcover&dq=consolidaci%C3%B3n&hl=es-419&sa=X&ei=GrplVJ22DISoyQTR6IBo&ved=0CDUQ6AEwBQ#v=onepage&q=consolidaci%C3%B3n&f=false>
4. Juan Rafael Bravo Arteaga (1997), Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Ediciones Rosaritas, Colombia  
<http://books.google.com.mx/books?id=Ax7ocva1hc4C&printsec=frontcover&dq=derecho+tributario&hl=es-419&sa=X&ei=17FmVMLkC4afyQTk6YCYAw&ved=0CBsQ6AEwAA#v=onepage&q=derecho%20tributario&f=false>
5. José María Merino Antigüedad, Esquemas de Derecho Tributario, Universidad de Deusto, Bilbao  
<http://books.google.com.mx/books?id=HzJtYVFc7BQC&printsec=frontcover&dq=derecho+tributario&hl=es-419&sa=X&ei=17FmVMLkC4afyQTk6YCYAw&ved=0CCEQ6AEwAQ#v=onepage&q=derecho%20tributario&f=false>
6. Óscar José Dueñas Ruiz (2009), Lecciones de hermenéutica jurídica, Editorial Universidad del Rosario  
<http://books.google.com.mx/books?id=isnqavcbOI8C&pg=PA113&dq=m%C3%A9todos+de+interpretaci%C3%B3n&hl=es-419&sa=X&ei=r7NmVK-RHpKiyASz94CgCA&ved=0CBsQ6AEwAA#v=onepage&q=m%C3%A9todos%20de%20interpretaci%C3%B3n&f=false>

Revistas:

1. C.P. Minerva Rangel Vargas, C.P. y P.C. FI Jorge Luis Confaloneiri y Moisés Bernache, Puntos Finos, Muera el régimen de consolidación fiscal, ¿Viva el régimen de integración fiscal? Diciembre 2013.
2. L.C.C. Gabriel Reyes y C.P. Juan Carlos Hernández, Puntos Finos, Consolidación fiscal: Razones para no eliminar el régimen, Enero 2013.
3. Lic. Victor Castrillón y Luna, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, La libertad Contractual.
4. Lic. Alejandro Torres Rivero, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Reflexiones en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y la defraudación fiscal en México.
5. Dr. Ramón Reyes Vera, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Los Derechos y la Seguridad Jurídica.
6. Lic. Ríos Granados Gabriela, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Boletín Mexicano de Derecho Comparado.
7. L.C.C. Santos Briz Pintos, Puntos Finos, Reforma Fiscal 2008: Acuerdos Desacuerdos, Octubre 2007
8. Mesa de debate de Consolidación Fiscal Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
9. Mesa de debate sobre derecho tributario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM

Fuentes diversas:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta 2013
4. Código Fiscal de la Federación 2014

5. Resolución Miscelánea Fiscal 2013
6. Ley General de Sociedades Mercantiles
7. Diccionario de la Real Academia Española
8. Ley 222 de 1995 (Colombia)
9. Ley 26777 de 1997 (Perú)
10. Real Decreto Legislativo 4 de 2004 (España)
11. Código de Comercio de Madrid
12. Diario Oficial de la Federación
13. Exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014
14. Tesis 303 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación