

Aplicación de la figura grupos de sociedades como estrategia fiscal

María Fernanda Acosta Martínez¹

Miguel Ángel Oropeza Tagle²

Rubén Macías Acosta³

Resumen

En el capítulo se puede observar de manera concreta los regímenes que anteceden al Régimen Opcional de Grupos de Sociedades que actualmente es regulado en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, abarca del artículo 59 al artículo 71, y se encuentra estrechamente relacionado con los artículos 9 (Determinación del resultado fiscal y cálculo anual) y

-
- 1 C.P. María Fernanda Acosta Martínez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: ma.fernanda.acosta.m@gmail.com
 - 2 Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: oropezatagle@hotmail.com
 - 3 Dr. Rubén Macías Acosta, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. E-mail: ruben.macias@edu.uaa.mx

14 (pagos provisionales) de la misma ley. Se señala el procedimiento a seguir en Buzón Tributario, los formatos que hay que llegar y quién los debe de presentar; de igual manera, las causales de desincorporación y las consecuencias de ese acto, así como las exclusiones de pertenencia, siendo el aspecto más relevante la traducción de la norma fiscal a fórmulas fáciles de entender. Por último se abarcan la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas de Información Financiera (NIF) que es conveniente aplicar para la valuación, presentación y revelación de las transacciones que afecten al grupo y de éste modo tener un panorama más amplio para la toma de decisiones.

Palabras clave: *Grupo de sociedades, Estrategia fiscal.*

Introducción

La Consolidación Fiscal ha sido un tema abordado por varios estudiosos del derecho, fiscalistas e instituciones de especialistas. En el presente trabajo se tomó como referencia el Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de los Colegios de Contadores Públicos, ha publicado una serie de boletines respecto a esta materia, en especial el Boletín Fiscal Núm. 19 del Colegio de Contadores Públicos de México publicado en octubre de 2014, cuyo aspecto principal es la facilidad que brinda en la transformación al formular lo dispuesto en aquel entonces del nuevo Régimen de Opcional para Grupos de Sociedades.

Es importante que tanto asesores y defensores fiscales, así como los empresarios que ya lo aplican y aquellos que desean aplicarlo tengan una idea general de lo que implica; recordemos que la responsabilidad en materia fiscal, en especial posterior a la reforma de 2020 en México, conlleva que antes de la toma de decisiones sea necesario tener en cuenta todas las consecuencias jurídicas que se derivan de un acto. Existen las Normas de Información Financiera que regulan de manera no vinculatoria la correcta presentación de la información que surge de la decisión de la integración de un grupo.

Actualmente, lo referente en materia de consolidación fiscal está contenida en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el nombre formal es “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”, abarca del artículo 59 al artículo 71, y se encuentra estrechamente relacionado con los artículos 9 (Determinación del resultado fiscal y cálculo anual) y 14 (pagos pro-

visionales) de la misma ley. A continuación, se muestra una lista de grandes grupos de sociedades que en sus páginas muestran su información financiera dictaminada donde también abordan la materia fiscal:

- América Móvil SAB de CV
- Grupo FEMSA: Fomento Económico Mexicano SAB de CV
- Grupo Financiero Banorte SAB de CV
- Grupo México SAB de CV
- Grupo Financiero Inbursa SAB de CV
- Grupo Bimbo SAB de CV
- Grupo Carso SAB de CV
- Arca continental SAB de CV

Cabe mencionar que no es obligatorio cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores como lo hacen todas las anteriores. A primera vista parece complicado, por lo que se pretende interpretar la materia jurídica y plasmar en fórmulas e interpretar su contenido, para que de este modo pequeños y medianos contribuyentes pudieran llegar a considerar el Régimen opcional para grupos de sociedades como una opción. Al régimen de Grupos de Sociedades le antecede el Régimen de consolidación fiscal que se encontró vigente hasta 2014, dentro de la exposición de motivos para promulgar un nuevo régimen que sustituyera al anterior, se encontraba la complejidad que se le atribuyó a una serie de reformas desde su promulgación en 1982, según Loyo (2006) reconoce 5 etapas del Régimen de consolidación fiscal: de 1982 a 1998, la segunda de 1999 a 2001, siendo la tercera de 2002 a 2004, la cuarta comprende los años de 2005 a 2009, y por último la que surge en 2010.

Independientemente del nombre, el régimen especial para personas morales siempre ha sido opcional, actualmente es necesaria la presentación de un aviso por parte de la que tendrá el carácter de integradora:

- Ingresar al portal del SAT www.sat.gob.mx, posteriormente en el apartado de “Otros trámites y servicios” se abrirá una nueva ventana, y en el apartado de “Avisos” dar clic en “Incorpora una Sociedad al Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”; se abre un apartado para la colocación de RFC y contraseña para entrar a “Mi Portal”.

- Dentro de mi portal es necesario seleccionar en la sección de “Servicios y solicitudes” la opción “Solicitud”, y a continuación se procede a llenar los apartados como sigue:

Trámite: 33/ISR AVISO INCORPRAC ROGS

- Dirigido: SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 - Asunto: SOLICITUD DE INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES
 - Descripción: En este apartado se describe bajo formato libre la presunción del solicitante y el fundamento legal que lo sustenta, de igual forma se puede mencionar personales de las personas morales que desean optar por tributar bajo este régimen.
- En la misma solicitud es necesario adjuntar los requisitos que mencionan la Resolución Miscelánea Fiscal en el Capítulo 3.6 y el Anexo 1, dichas formas son las siguientes:
 - Forma Oficial CGS1 “Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradoras”.
 - Forma Oficial CGS2 “Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradas”.
 - Habiendo revisado todo, se presiona “Enviar” y se obtendrá un Acuse de recibo.

Según lo dispuesto en el artículo 66 LISR, surtirá efectos tal aviso a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que se otorgue la autorización vía el mismo medio. La ley prevé cambios en el grupo, ya sea incorporación o desincorporación de algún miembro, para tales efectos se presentarán avisos conforme a lo dispuesto en el mismo fundamento.

Integración posterior a que surta efectos la autorización, incorporación en el ejercicio siguiente, ejemplo: a partir de 2020 se comienza a tributar bajo el régimen opcional para grupos de sociedades, y en el mismo ejercicio desea incorporarse una nueva integrada, para dar efecto tributara en el grupo a partir de 2021.

Incorporación de integradas entre el plazo de presentación de aviso por parte de la integradora y la autorización de la autoridad fiscal, en tal caso la integradora deberá presentar el aviso para incorporación dentro de los 45 días siguientes a la autorización previa del SAT.

Integración de sociedad con carácter de integrada producto de una escisión, la integradora debe presentar el aviso dentro de los 45 días siguientes en que ocurra tal evento.

Como integradora, la sociedad debe cubrir una serie de requisitos tanto de forma como de fondo. De fondo, deben ser residentes nacionales, contar con tenencia accionaria de directa o indirecta de más de 80% sobre sus integradas, dichas acciones no pueden ser de voto limitado o de goce. A continuación, se muestra una tabla que ejemplifica la tenencia accionaria indirecta.

Tabla 2.1. Ejemplo de la tendencia accionaria directa

Sociedad A	Sociedad B	Sociedad C
81% sobre B	90% sobre C	
20% sobre C + 72.90% en relación B/C		

Fuente: Elaboración propia.

Bajo ese supuesto A controla a C respecto de B en una proporción del 72.90% ($90\% * 20\%$). Tanto integradora como integradas deben cumplir una serie de obligaciones adicionales fundamentadas en el artículo 70 LISR:

- Durante el tiempo que exista el “grupo”, debe conservarse los documentos para la determinación de la CUFIN y la distribución de dividendos.
- Solamente integradora debe conservar papeles de trabajo para la determinación del resultado fiscal integrado y el factor de resultado integral.
- Presentación de declaración informativa en términos del 32-H del CFF, para tal efecto tanto integradora como integradas deberán descargar el ejecutable, y es necesario adjuntar la opinión de cumplimiento del artículo 32-D del CFF. Además, deberá presentar la declaración informativa a que se refiere el Artículo 32 H Fr. II del CFF. El no presentarla

implica cometer la infracción del artículo 83 Frac. XVII del CFF e incurrir en la multa del artículo 84 Fracción XV del mismo Código.

- Las operaciones entre compañías deberán valuarse de conformidad a los métodos estipulados en el artículo 179 correlacionado con el artículo 180, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En ningún caso puede ser integradora ni integrada, las sociedades enlistadas en el artículo 62, que se deberán clasificar en tres grupos:

- A. Su naturaleza es contraria
 - a. Las que se encuentran la liquidación.
 - b. Las sociedades y asociaciones civiles, sociedades cooperativas.
 - c. Las que forman parte del sistema financiero.

- B. Ya cuentan con un tratamiento preferencial
 - a. Personas morales con fines no lucrativos.
 - b. Asociaciones en Participación.
 - c. De los Coordinados, régimen especial de transportistas.

- C. Se entendería como una mala práctica
 - a. Residentes en el extranjero.
 - b. Maquiladoras mantenidas en territorio nacional mantenidas por un extranjero.
 - c. Sociedades con pérdidas pendientes de amortizar.

A continuación, se pretende explicar y recopilar todas las causas de desincorporación del grupo, por cada casual, se da la fundamentación e interpretación correspondiente; a mi parecer, la desincorporación por incumplimiento es una de las principales desventajas que tiene el citado régimen.

Desincorporación voluntaria: Regulada en el artículo 59 párrafos 2º y 3º, la integradora es la que deberá presentar aviso vía Buzón Tributario, anticipa la desaparición completa del grupo; para que esto ocurra es necesario presentar el aviso a más tardar en el último mes del ejercicio anterior en que se pretenda dejar de aplicar lo dispuesto en el Capítulo VI LISR. Para tal efecto, es necesario

adjuntar la Forma 92 “AVISO PARA DEJAR DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES”.

Desincorporación de una sociedad parte del grupo (integrada): Surge de haber dejado de cumplir con los requisitos estipulados en el citado Capítulo, para tal efecto, es necesario que la integradora presente el aviso vía Buzón Tributario adjuntando la Forma 93 “AVISO DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES INCORPORACIÓN / DESINCORPORACIÓN”. Dicho aviso deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes de la fecha en que ocurra el supuesto. La desincorporación de una sociedad integrada, así como el pago anticipado del ISR diferido, se ubica en el artículo 68 LISR; en esta situación el grupo subsiste.

La desincorporación de una integrada a causa de una fusión obliga a la fusionante a pagar el impuesto que hubiera diferido aquella que fungió como integrada, en el mes siguiente que ocurra. Cuando la desincorporación sea ocasionada por escisión, la que subsista será la designada para el pago del impuesto que se hubiera diferido, pudiendo ser la escidente o la escindida, este pago se hará en el mes siguiente en que surta efecto tal evento.

Desincorporación de la integradora: Pudiera llegar a suceder que la integradora deje de reunir los requisitos o exista una imposibilidad para que deje de serlo, esto regulado en el artículo 69 LISR, tiene como consecuencia: (a) Todas las sociedades que formaron parte del grupo quedarán imposibilitadas para volver a aplicar el régimen opcional durante tres ejercicios a partir de que se actualice la desincorporación. Ocurrido este periodo podrán solicitar nuevamente la adhesión al Capítulo VI, siempre que se cumplan los requisitos de fondo y forma. Lo anterior es independientemente de la causa que lo originó. (b) Tanto integradora como integrada, quedarán obligadas al pago del ISR en el mes siguiente, debiendo actualizarse desde el mes en que se difirió por primera vez, es decir, en caso de no haberse diferido y hasta el mes de pago. Se deberá presentar aviso de desincorporación de cada una de las sociedades que conforman el grupo, vía Buzón Tributario dentro de los 15 días siguientes en que ocurra el haber dejado de cubrir los requisitos, exista la imposibilidad, se dé la fusión o la escisión.

En el mismo artículo se predispone la desaparición de la integradora a causa de fusión o escisión, pudiendo ser cualquiera de ellas total o parcial. En

el caso de fusión, tanto las anteriormente integradoras como integradas deberán pagar el impuesto diferido. En escisión, la integradora con carácter de escidente deberá pagar el total del impuesto diferido; no obstante, si la integradora resulta ser escidente, cada integrada deberá pagar el impuesto diferido que a cada una les corresponda. En todos los casos de desincorporación de la integradora no se deberá pagar recargos, sin embargo, en el último párrafo del artículo 69 se nota la penalización a causa de la prevalencia del Grupo considerando que alguna sociedad no cubra los requisitos o dejar de hacerlo, en dicho supuesto se deberá pagar el ISR diferido como si nunca se hubiera ejercido la opción actualizado y con recargos.

Omisión de incorporación de una integrada: En el último párrafo del artículo 66 LISR se regula a modo de penalización por la omisión de la incorporación de una integrada por parte de una integradora ya habiendo sido autorizados por el SAT para tributar bajo este régimen opcional, el dejar de tributar en el Capítulo VI. Al ocurrir lo anterior, tanto integradora como integradas deberán enterar el impuesto diferido, con actualizaciones y recargos desde la fecha en que debió enterarlo cada sociedad, de no haber tributado bajo el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sucede lo mismo que en el párrafo anterior en caso de incorporación de una sociedad que no pueda tener el carácter de integrada o integradora de conformidad con el artículo 62 LISR.

Incumplimiento de una obligación específica para los grupos de sociedades: En los últimos dos párrafos del artículo 70, señalan penalizaciones de manera individual para integradoras o integradas:

- La integrada que no cumpla con las obligaciones que a la letra señale dicho artículo tendrá que desincorporarse vía presentación de aviso en Buzón Tributario adjuntando la forma 93, el proceso se regula en el artículo 68 LISR.
- La integradora al incumplir una obligación del artículo 70 LISR el grupo entero deberá dejar de aplicar el Régimen Opcional, quedando cada sociedad miembro obligada al pago de la totalidad del impuesto que hubieran diferido en el periodo que se aplicó esta opción, con actualizaciones y recargos, se estará a lo dispuesto del artículo 69, último párrafo (como si nunca se hubiera podido aplicar el régimen opcional).

El Régimen Opcional para Grupos de Sociedades estipula cuatro cálculos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- Artículo 64. Determinación del ISR anual a enterar y a diferir
- Artículo 65. CUFIN del grupo
- Artículo 67. Entero del ISR diferido
- Artículo 71. Pago provisional del Grupo.

Participación integrable: En los cálculos, éste será un concepto utilizado con frecuencia, se define en el del párrafo 2 y 3 del artículo 64 LISR, tomando como bases lo siguiente:

- Al referirse a participación integrable se está hablando de la participación accionaria, directa o indirecta.
- En caso de variar en el ejercicio, se tomará el promedio diario.
- La participación accionaria en la integradora siempre es de 100%.

Participación no integrable: En consecuencia, será participación no integrable la tenencia accionaria en la que no participe la integradora en las integradas.

Determinación del ISR anual para grupos de sociedades

El artículo 64 en un conjunto de 5 fracciones regulan el cálculo anual tanto de integradora como integradas.

I. Tanto integradora como integradas deben determinar el resultado del ejercicio de conformidad con el artículo 9 LISR, es decir:

- Ingresos acumulables
- (-) Deducciones autorizadas
- (-) PTU pagada en el ejercicio
- (=) Utilidad Fiscal

Hasta la parte anterior es la fracción I del artículo 9, se quedará hasta esta parte sin aplicar la reducción de pérdidas fiscales para la determinación del

resultado fiscal, ya que como se observó con anterioridad, para pertenecer al grupo no puedes contar con pérdidas anteriores a la autorización para tributar en el Capítulo VI de la LISR. En caso de existir pérdidas posteriores a la constitución del grupo en materia fiscal, su reducción es una atribución de la integrada en la determinación del resultado fiscal integrado. Es importante señalar que en caso de tener ingresos de REFIPRES no se acumularán dentro de los resultados fiscales para la determinación de los cálculos propios del grupo, sino que cada uno de manera individual sobre esa operación determinarán su resultado fiscal conforme al artículo 177 LISR.

II. Únicamente la sociedad integradora deberá obtener el resultado fiscal integrado de la siguiente forma:

	Resultado fiscal de todas las integradas
(-)	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de las integradas sin actualización del artículo 57 LISR
<hr/>	
(+ o -)	Utilidad o pérdida fiscal sin actualización de la integradora
<hr/>	
(=)	Resultado Fiscal Integrado
<hr/>	

III. Solamente la integradora calculará el factor del resultado fiscal integrado de la siguiente forma:

Resultado Fiscal Integrado (incluye pérdidas)		Factor de Resultado Integral
Resultado Fiscal Integradoras + Resultado Fiscal Integrada (no incluyen pérdidas)	=	(hasta diezmilésimo, en caso de ser negativo = 0)

IV. Las sociedades integradoras y la integrada deberá enterar el ISR del ejercicio

- a. El monto relativo a la participación integrable se determinará multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto en el presente capítulo por la participación integrable del ejercicio, la cantidad obtenida se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado a que se refiere la fracción III del presente artículo.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Utilidad conforme} \\ \text{art. 9 LISR} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Tasa} \\ \text{ISR} \\ \text{PM's} \\ \text{(30\%)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Participación} \\ \text{integrable del} \\ \text{ejercicio} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Factor de} \\ \text{resultado} \\ \text{integral (Fc. III)} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable por} \\ \text{pagar} \\ \hline \end{array}$$

- b. El monto correspondiente a la participación no integrable, se determinará multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto en el presente capítulo por la participación no integrable del ejercicio.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Utilidad} \\ \text{conforme} \\ \text{art. 9 LISR} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Tasa} \\ \text{ISR} \\ \text{PM's} \\ \text{(30\%)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Participación} \\ \text{no integrable} \\ \text{del ejercicio} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable} \\ \hline \end{array}$$

- c. La suma de los montos obtenidos en los incisos anteriores será el impuesto que se deberá enterar juntamente con la declaración que corresponda al ejercicio fiscal de que se trate.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable a)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable b)} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto anual} \\ \text{a enterar} \\ \hline \end{array}$$

V. La determinación del Impuesto que se tiene derecho a diferir por cada una de las sociedades que conforman el grupo se determina de la siguiente manera:

Impuesto con participación integrable

- (-) Impuesto con participación integrable por pagar
ISR a diferir

Los datos para la determinación del ISR a diferir se obtienen ambas del inciso a) de la fracción anterior.

Entero del ISR diferido: El artículo 67 LISR señala como fecha de pago del ISR diferido obtenido de conformidad con la Frac. V del artículo 64 del mismo ordenamiento, la misma fecha en que deba presentarse la declaración del ejercicio habiendo concluido un plazo de tres ejercicios, es decir, si se presentó

la declaración de 2015 el 31 de marzo de 2016, se deberá enterar el impuesto diferido del ejercicio 2015 a más tardar el 31 de marzo de 2019, considerando que 2016, 2017 y 2018 son los tres ejercicios que tuvo derecho a diferir. El impuesto se declara en la misma declaración anual del ejercicio que corresponda, siguiendo el ejemplo, sería la declaración anual que se presenta a más tardar el 31 de marzo de 2019. El entero del impuesto se deberá actualizar desde el mes en que se debió de haber pagado el impuesto de no haber aplicado la opción hasta la fecha de presentación de la declaración, concluyendo el ejemplo sería:

$$\frac{\text{INPC Marzo 2019}}{\text{INPC Marzo 2016}} = \text{Factor de actualización}$$

Cálculo de CUFIN: El artículo 77 LISR nos estipula los lineamientos para la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) para el régimen general de ley, este fundamento es el punto de partida para la determinación de la CUFIN para el Régimen opcional para grupos de sociedades cuya especificación se muestra en el artículo 65 LISR. Partiendo de lo establecido para el régimen general se muestra la siguiente fórmula:

Saldo CUFIN	
+ Utilidad neta del Ejercicio Fiscal	
+ Dividendos percibidos PM extranjero	
+ Ingresos sujetos a REFIPRES art. LISR (p10o)	
- Dividendos pagados	
- Utilidades distribuidas por reducción de capital art. 78 LISR	
- Monto determinado conforme al art. 10 LISR II	
<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/>	
Saldo final de la CUFIN al final de ejercicio	

La CUFIN es la acumulación de las Utilidades Fiscales Netas de los ejercicios aplicando la actualización indicada en el párrafo II artículo 77, “desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio que se trate [...] sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo” (LISR, 2020). La CUFIN del ejercicio se determina aplicando lo dispuesto en el párrafo III del artículo 77:

Resultado Fiscal del ejercicio

- ISR pagado art. 9
 - No deducible excepto VIII y IX art. 28
 - PTU pagada
-
- UFIN del ejercicio

Tanto sociedades integradas como la integradora deberán obtener el cálculo de la CUFIN por el tiempo que tributen de conformidad al Régimen opcional para grupos de sociedades; estarán conforme a lo dispuesto en el artículo 65 LISR:

I. Identificar la UFIN correspondiente a:

a. La participación integrable

$$\begin{array}{r}
 \text{Resultado Fiscal del ejercicio} \\
 - \text{ISR art. 9 (sin opción, es decir, 30\%)} \\
 \hline
 \text{UFIN} \\
 \times \text{ Participación integrable} \\
 \hline
 \text{UFIN participación integrable}
 \end{array}$$

b. La participación integrable por la que se pagó el impuesto

$$\text{UFIN participación integrable} \left| \times \right| \left| \begin{array}{c} \text{Factor de resultado} \\ \text{integral (Frac. III art. 64)} \end{array} \right| = \left| \begin{array}{c} \text{UFIN por la que se} \\ \text{pagó el impuesto} \end{array} \right|$$

La participación integrable por la que se difirió el impuesto

$$\begin{array}{r}
 \text{UFIN participación integrable (a)} \\
 - \text{UFIN por la que se pagó el impuesto (b)} \\
 \hline
 \text{UFIN por impuesto diferido (c)}
 \end{array}$$

c. La participación no integrable

$$\begin{array}{r}
 \text{Resultado Fiscal del ejercicio} \\
 - \text{ ISR art. 9 (sin opción, es decir, 30\%)} \\
 \hline
 \text{UFIN} \\
 \times \text{ Participación no integrable} \\
 \hline
 \text{UFIN participación no integrable}
 \end{array}$$

II. Para los efectos del artículo 77 LISR, únicamente se adicionará a la CUFIN

$$\begin{array}{r}
 \text{UFIN por lo que se pagó} \\
 \text{el impuesto (b)}
 \end{array}
 \left| + \right|
 \begin{array}{r}
 \text{UFIN participación no} \\
 \text{integrable (d)}
 \end{array}
 \left| = \right|
 \begin{array}{r}
 \text{UFIN que adiciona} \\
 \text{art. 77 LISR}
 \end{array}$$

III. Cuando se pague el impuesto diferido, la sociedad de que se trate podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio en que ocurra dicho pago con la UFIN de la participación integrable por la que se hubiera diferido el impuesto. Asimismo, cuando se pague en forma anticipada el impuesto diferido se podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad neta del ejercicio en que ocurrió dicho pago con la utilidad fiscal neta que corresponda al mismo (LISR, 2020).

Pago provisional integradora e integradas: Así como en la CUFIN se parte del cálculo para el régimen general, de igual manera en pagos provisionales partimos del artículo 14 LISR:

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos nominales acumulados} \\
 \times \text{ Coeficiente de utilidad} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal estimada} \\
 - \text{ PTU pagada (disminuida en partes iguales)} \\
 \hline
 - \text{ Pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal} \\
 \hline
 \times \text{ Tasa ISR art. 9 LISR} \\
 \hline
 \text{ISR} \\
 \hline
 - \text{ Pagos provisionales hechos con anterioridad} \\
 \hline
 \text{ISR por pagar}
 \end{array}$$

Es obligación individual tanto de integrada como integradoras la determinación y entero de los pagos provisionales de ISR, en los mismos plazos del artículo 14 LISR, es decir, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior. No obstante, es necesario aplicar las especificaciones del artículo 71 perteneciente al Capítulo VI “Del régimen opcional para grupos de sociedades”.

Impuesto con factor integrable: Partiendo del ISR hasta antes de la disminución de los pagos provisionales se calculará el impuesto con factor integrable aplicando la fracción II del artículo 71 LISR:

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto del periodo} \\
 - \text{ Participación integrable} \\
 \hline
 \text{Impuesto con participación} \\
 \times \text{ Factor de resultado integral (Frac. III art. 64) del ejercicio anterior} \\
 \hline
 \text{Impuesto con factor}
 \end{array}$$

Impuesto sin participación integrable: El impuesto sin participación integrable en sí es el propio de la empresa, es decir, del que no participa la integradora, por lo que es una obligación su determinación y entero, su fundamento es la fracción III del artículo 71 LISR:

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto del periodo} \\
 - \text{ Participación no integrable} \\
 \hline
 \text{Impuesto sin participación}
 \end{array}$$

Pago provisional a enterar: Serán la suma de las cantidades obtenidas en las fracciones II y III del artículo 71 LISR, lo que dé como resultado el pago provisional del periodo a enterar, contra éste se podrán acreditar los pagos provisionales realizados con anterioridad en el mismo ejercicio.

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto con factor (Frac. III art. 71)} \\
 + \text{ Impuesto sin participación (Frac. IV art. 71)} \\
 \hline
 \text{Pago provisional del periodo} \\
 - \text{ Pagos realizados con anterioridad conforme al art. 71 LISR} \\
 \hline
 \text{ISR a enterar}
 \end{array}$$

Como se puede observar en todas las fórmulas anteriores, un dato importante para la determinación de los pagos provisionales es el Factor de Resultado Fiscal Integrado (estipulado en la Fracción III art. 64 LISR), cuando es el primer ejercicio en el que se tributa bajo Régimen opcional para grupos de sociedades, la integradora tendrá la obligación de determinar dicho factor considerando lo que hubiera correspondido al grupo en caso de haber aplicado la opción de tributación en el ejercicio inmediato anterior; esto tiene como consecuencia que el primer pago provisional de cada una de las sociedades que conforman el grupo comprendan el primero, segundo y tercer mes del primer ejercicio de aplicación.

Más allá del tratamiento ante la autoridad hacendaria, existe una serie de buenas prácticas que implican la existencia de un gobierno corporativo y la continua mejora del mismo, así como el acatar lo establecido en alguna norma emitida por un órgano reconocido para la presentación de la información financiera que sea óptima para la toma de decisiones, y muestre la realidad económica individual y grupal de las sociedades.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) define al gobierno corporativo como “El gobierno corporativo de una sociedad implica el establecimiento de un conjunto de relaciones entre la dirección de la empresa, su consejo de administración, sus accionistas y otros actores interesados. El gobierno corporativo proporciona también la estructura a través de la cual se fijan los objetivos de la sociedad y se determina la forma de alcanzarlos y supervisar su consecución” (OCDE, 2016).

En cuanto a las Normas que pueden funcionar para la valuación, presentación y revelación de los actos que afectan económicamente a una entidad pueden ser:

1. Normas de Información Financiera (NIF), emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C.
2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS), emitidas por International Accounting Standards Board – IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad).
3. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), International Accounting Standards Committee, antecesor del IASB.

En materia de consolidación financiera en México, se toman en consideración:

- NIF B-8. Estados financieros consolidados o combinados
- NIF C-7. Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes
- NIF C-21. Acuerdos con control conjunto

De manera internacional, la consolidación financiera se encuentra regulada principalmente por:

- NIIF 3 “Combinación de negocios”
- NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”
- NIIF 11 “Acuerdos conjuntos”

Es importante señalar que contar con un gobierno corporativo, o que les sean aplicables algunas de las normas anteriores, no implica la obligación de tributar bajo el Régimen opcional para grupos de sociedades, como ya se ha comentado con anterioridad, es opcional; sin embargo, existen otros países donde al encontrarse en algunos supuestos jurídicos se encuentran legalmente obligados a la presentación de cuentas anuales o periódicas consolidadas.

Conclusiones

En este capítulo se pretende proporcionar una aproximación a la situación en la que se encuentran las empresas del Régimen de Grupos de Sociedades, haciendo una revisión extensiva de sus obligaciones, de las normas jurídicas que las regulan y de la importancia que tiene este tipo de empresas, ya que habitualmente están referidas a grandes conglomerados nacionales e internacionales.

Como pudimos apreciar, las obligaciones que la regulan tienen importantes obligaciones y modificaciones que se han dado en el transcurso del tiempo, queriendo controlar aspectos tan fundamentales como la reducción de pérdidas fiscales y evitando que se dé el diferimiento del Impuesto Sobre la Renta, ya que abarca del artículo 59 al artículo 71, y se encuentra estrechamente

relacionado con los artículos 9 (Determinación del resultado fiscal y cálculo anual) y 14 (pagos provisionales) de la misma ley.

Cabe recordar que el antecedente directo del régimen de grupos de sociedades es la consolidación fiscal, que es un tema mucho más antiguo y que además es un régimen que cuenta con una connotación mucho más internacional, incluso así reconocido como tal en las Normas Internacionales de Información Financiera, mientras que sólo en México este régimen fiscalmente ha sido reducido de la Consolidación Fiscal o Régimen de Grupo de Sociedades, limitando su ámbito de acción fundamentalmente a ámbitos puramente fiscales.

Referencias

- CFE. (09 de diciembre de 2020). Código Fiscal de la Federación. México.
- CPEUM. (09 de agosto de 2019). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Cubero Truyo, A. & Luque Cortella, A. (2016). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos.
- Gil Arias, R. (18 de febrero de 2018). *Banca y negocios*. Obtenido de <http://www.bancaynegocios.com/estrategia-fiscal-ahorrar-en-impuestos-legalmente/>
- IFRS Foundation. (2020). Normas Internacionales de Información Financiera.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019). Normas de Información Financiera. 1712. México: IMPC.
- Islas Montes, R. (2014). *Estrategia Fiscal* (2a edición). Querétaro, Quintana Roo, México: Taxx Editores.
- León Tovar, S. & González García, H. (2017). *Derecho mercantil*. México: Oxford.
- LGSM. (2018). Ley General de Sociedades Mercantiles.
- LISR. (2020). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Ciudad de México: Instituto Superior de Estudios Fiscales.
- Loyo Ríos, L. (2009). *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*. México: Dofiscal.
- OCDE. (2016). Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20. París: OCDE. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>

OECD. (s.f.). OCDE. Mejores políticas para una vida mejor. Recuperado el 09 de 2019, de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeen-mexico.htm>

Venegas, S. (2016). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Progreso SA de CV.

