

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

Universidad Autónoma de Aguascalientes

Centro de Ciencias Económico Administrativas

Departamento de Contabilidad

TRABAJO PRÁCTICO

Aplicación de la Figura Grupos de Sociedades como estrategia fiscal

Presenta por

María Fernanda Acosta Martínez

PARA OBTENER EL GRADO DE: *Maestra en Impuestos*

TUTOR

Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle

COMITÉ TUTORAL

Dr. Rubén Macías Acosta

M.I. Carlos Hugo Maza Arévalo

AGUASCALIENTES, ags. a 27 de octubre de 2020

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANO (A) DEL C.C.E.A.
P R E S E N T E

Por medio del presente como **TUTOR DR. MIGUEL ÁNGEL OROPEZA TAGLE** designado del estudiante **MARÍA FERNANDA ACOSTA MARTÍNEZ** con ID 150072 quien realizó *el trabajo práctico* titulado: **APLICACIÓN DE LA FIGURA GRUPOS DE SOCIEDADES COMO ESTRATEGIA FISCAL**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 28 de octubre de 2020.


DR. MIGUEL ÁNGEL OROPEZA TAGLE
Tutor de *trabajo práctico*

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANO (A) DEL C.C.E.A.
PRESENTE

Por medio del presente como **ASESOR DR. RUBÉN MACÍAS ACOSTA** designado del estudiante **MARÍA FERNANDA ACOSTA MARTÍNEZ** con ID 150072 quien realizó el trabajo práctico titulado: **APLICACIÓN DE LA FIGURA GRUPOS DE SOCIEDADES COMO ESTRATEGIA FISCAL**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 28 de octubre de 2020.

DR. RUBÉN MACÍAS ACOSTA
Asesor de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión de Calidad.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado.

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANO (A) DEL C.C.E.A.
PRESENTE

Por medio del presente como **ASESOR MI. CARLOS HUGO MAZA ARÉVALO** designado del estudiante **MARÍA FERNANDA ACOSTA MARTÍNEZ** con ID 150072 quien realizó el trabajo práctico titulado: **APLICACIÓN DE LA FIGURA GRUPOS DE SOCIEDADES COMO ESTRATEGIA FISCAL**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 28 de octubre de 2020.

MI. CARLOS HUGO MAZA ARÉVALO
Asesor de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

Fecha de dictaminación dd/mm/aa: 26/10/2020

NOMBRE: MARIA FERNANDA ACOSTA MARTINEZ **ID** 150072
PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS **LGAC (del posgrado):** Estudio de la situación fiscal e impositiva de las organizaciones.
TIPO DE TRABAJO: () Tesis (X) Trabajo práctico
TITULO: APLICACIÓN DE LA FIGURA GRUPO DE SOCIEDADES COMO ESTRATEGIA FISCAL.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): Facilitar la comprensión del Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, mostrando las ventajas que ofrece materia financiera y fiscal.

INDICAR SI/NO SEGÚN CORRESPONDA:

Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:

- SI El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
- SI La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
- SI Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
- SI Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
- SI Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
- SI El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
- SI Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
- SI Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
- SI Cumpe con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)

El egresado cumple con lo siguiente:

- SI Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
- SI Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
- SI Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
- SI Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
- SI Coincide con el título y objetivo registrado
- SI Tiene congruencia con cuerpos académicos
- SI Tiene el CVU del Conacyt actualizado
- SI Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)

En caso de Tesis por artículos científicos publicados

- SI Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
- SI El estudiante es el primer autor
- SI El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
- SI En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
- SI Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
- SI La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado

Sí X

No _____

FIRMAS

Elaboró:

M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ

M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ

* En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o miembro del comité tutorial, asignado por el Decano

Revisó:

DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN

Autorizó:

M.F. VIRGINIA GUZMAN DÍAZ DE LEÓN

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En cumplimiento con el Art. 105C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: ... Cuidar la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 105F las funciones del Secretario Técnico, llevar el seguimiento de los alumnos.

Agradecimientos

A la Universidad Autónoma de Aguascalientes por brindarme las herramientas para poder concluir de manera exitosa esta etapa. Siempre feliz y orgullosa por haber pertenecido a ésta honorable institución

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por su apoyo, el cual fue fundamental para poder estudiar tiempo completo y conocer España en donde pude concluir una estancia académica en la Universidad de Sevilla.

A la Universidad de Sevilla y al estimado Profesor Antonio Cubero Truyo que gracias a su guía pude lograr un análisis del avance que ellos tienen en materia de grupos de sociedades.

A mi Comité Tutorial por su apoyo constante, éste trabajo es tanto de ellos como mío, sin su cooperación y recomendaciones no hubiese sido concluido.

A mis padres y hermana, que con su ejemplo y perseverancia me han hecho la persona que soy hoy en día, la familia es lo único que prevalece en los buenos y malos momentos.

A mis amigos y compañeros con los que viví éste viaje maravilloso de dos años, aprendí tanto de ustedes, personal como profesionalmente, cada uno de ustedes son maravillosos, tienen mucho que aportar al mundo, les deseo éxito en las nuevas aventuras que decidan abordar.

A mi amiga Lourdes Rodríguez Parra con la que emprendo un nuevo camino de manera profesional, esperando llegar muy lejos.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



*Sólo los liberarios son capaces de llamar al cobro de impuestos como lo que es:
robo legalizado y organizado a gran escala.*

(Murray N. Rothbard)

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Tabla de contenido

ÍNDICE DE TABLAS	4
ÍNDICE DE FIGURAS.....	4
ACRÓNIMOS	5
RESUMEN.....	6
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
JUSTIFICACIÓN.....	9
ALCANCE.....	11
PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	12
OBJETIVOS	12
Objetivo general.....	12
Objetivos específicos.....	13
TEORÍA.....	13
METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	13
INTRODUCCIÓN.....	15
Capítulo I. MARCO CONCEPTUAL	17
Principio de Legalidad	17
Principio de Constitucionalidad	19
Contribuyente.....	19
Autoridad Fiscal	20
Impuesto	20
Buzón Tributario	21
Estrategia Fiscal	21
Responsabilidad Solidaria.....	22
Consolidación.....	27
Empresa y su clasificación.....	27
Acta constitutiva	29
Acciones.....	30
Clasificación por su posesión	30
Clasificación por método de pago.....	30

Clasificación por la proporcionalidad de pago	31
Acciones no reguladas en la normativa mexicana	31
Clasificación por amplitud de voto	31
Capítulo II. ANTECEDENTES	32
Régimen de Consolidación Fiscal en México	32
Régimen de Consolidación Fiscal en España	35
Impuesto sobre Sociedades	35
Impuesto al Valor Añadido	38
Capítulo III. BASES LEGALES.....	43
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	43
Autorización para el Régimen opcional para grupos de sociedades	45
Plazo de respuesta por parte de la autoridad	47
Requisitos de integradoras e integradas	47
Imposibilidad de pertenencia	49
Obligaciones de los integrantes del grupo	50
Declaraciones informativas y anual de las integradas	52
Presentaciones de declaraciones complementarias.....	52
Desincorporación del Grupo	53
Capítulo IV. GOBIERNO CORPORATIVO.....	57
ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS	57
Capítulo V. TRATAMIENTO FINANCIERO.....	59
NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	59
Proceso para la emisión de las NIF.....	59
NIF B-8. Estados financieros consolidados o combinados.....	61
NIF C-7. Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes.	65
NIF C-21. Acuerdos con control conjunto.....	67
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	68
NIIF 3 “Combinación de negocios”	70
NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”.....	71
NIIF 11 “Acuerdos conjuntos”	73
NIC 28 “Inversiones en asociadas”.....	73
Capítulo VI. TRATAMIENTO FISCAL	76

Participación Integrable	76
Participación no integrable.....	76
Determinación del ISR anual para Grupos de Sociedades	77
Entero del ISR diferido.....	79
Cálculo de CUFIN.....	80
Pago provisional integradora e integradas.....	83
Impuesto con factor integrable	83
Impuesto sin participación integrable	84
Pago provisional a enterar	84
Capítulo VI. CASO PRÁCTICO.....	85
Introducción al caso práctico	85
Resumen del desempeño	88
Gobierno Corporativo.....	89
Cartas del Comité de Auditoría y Prácticas Societarias.....	90
Dictamen emitido por el auditor externo (Notas a los Estados Financieros).....	92
Conclusiones.....	99
Bibliografía.....	102
ANEXOS	103

ÍNDICE DE TABLAS

No.	Nombre	Página
1	Responsabilidad solidaria, análisis del sujeto, objeto y monto.	22
2	Diferencia entre la legislación mercantil y fiscal en España	36
3	Determinación del saldo a favor del Impuesto al Valor Añadido en el Régimen Especial de Grupos de Entidades	40
4	Ejemplo del sector diferenciado de actividad	42
5	Estructura accionaria de Grupo Bimbo SAB de CV	86
6	Personal que integra el Grupo Bimbo SAB de CV	87

ÍNDICE DE FIGURAS

No.	Nombre	Página
1	Proceso legislativo para la aprobación de una modificación a una Ley	18
2	Presentación de estados financieros aplicando la NIC C-7	67
3	Clasificación en asociada, dominante, subsidiaria, integradora, integrada, controladora y controladas	75

ACRÓNIMOS

SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
ROGS	Régimen Opcional para Grupos de Sociedades
SAT	Servicio de Administración Tributaria
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
CFF	Código Fiscal de la Federación
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
DOF	Diario Oficial de la Federación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
NIF	Normas de Información Financiera
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
ONIF	Orientaciones a las Normas de Información Financiera
CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
CCF	Código Civil Federal
LIE	Ley De Inversión Extranjera
RLIE	Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera
BMV	Bolsa Mexicana de Valores

RESUMEN

Español

Al actual Régimen Opcional para Grupos de Sociedades le antecede el Régimen de Consolidación Fiscal, sustituido debido a sus múltiples reformas que lo hicieron confuso y considerado como una mala práctica, el nuevo régimen no es muy utilizado ni conocido entre contadores y empresarios, no está regulado en materia mercantil, únicamente en Ley del Impuesto Sobre la Renta y de manera no vinculante en Normas de Información Financiera.

El régimen brinda una serie de ventajas en materia de diferimiento de impuesto, al utilizar los conceptos de participación integrable, participación no integrable y factor de integración, se calcula una CUFIN grupal, y sabiendo estructurarlo de la manera correcta brinda protección jurídica a los accionistas relativa a la responsabilidad solidaria, sin dejar de considerar el fortalecimiento financiero de las entidades que opten por aplicar la metodología de las NIF.

Abstract

The current tax treatment for Holding companies replaced to others, because the tax reforms made them confused and taking them like a bad practice in Mexico, the new tax treatment is not popular among accountant and businessman, it has not regulation in commerce law, just in profit or direct tax and in nonbinding way the financial treatment.

The current treatment gives us benefits like tax postponement using the tax integrated participation, the integrated factor, and the calculation of a group profit, knowing how to organize the holding companies it could give to the stockholders, legal protection about mutually binding, all while strengthening financial statements.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema central se encuentra en la dificultad de la comprensión de la norma fiscal, con anterioridad existió un Régimen de Consolidación Fiscal, que era similar al actual, pero que sufrió 5 grandes reformas, que originaron un sinnúmero de jurisprudencia, derivado a que no se pueden dejar de considerar los derechos ya adquiridos. Todo esto funge como antecedente y han dado pauta a que el régimen sea como lo es actualmente.

El régimen actual, es el Opcional para Grupos de Sociedades (ROGS), permite diferir el ISR por un máximo de tres ejercicios, en comparación del anterior que permitía hacerlo por 5 años.

Es importante resaltar el proceso que hay que seguir vía electrónica para poder obtener la autorización del SAT, en comparación al tributar en el régimen general de Ley que únicamente implica la constitución conforme a la LGSM y el alta en el Registro Federal de Contribuyentes. Para el ROGS es necesario que cada sociedad que forme parte esté previamente constituida y que exprese su voluntad vía la presentación del aviso, que deberá realizar la integradora.

Esto hace parecer, que una de las principales desventajas, consiste en la penalización por incumplimiento de las obligaciones y requisitos establecidos en el Capítulo VI, del Título II, que implica el pago de lo que se hubiera diferido con actualizaciones y recargos.

Adicionalmente hay una obligación en particular que implica la presentación de una declaración informativa a la que hay que adjuntar la opinión de cumplimiento, que en caso de no realizarla se incurre en una infracción y origina una multa.

Hay países como España en donde se regula en materia de Impuesto al Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades y Ley de Sociedades Mercantiles; lo que muestra la falta de regulación en México.

No obstante, existen una serie de ventajas que ofrece el tributar en éste régimen, entre los cuales se ubica el diferimiento del ISR, la amortización de pérdidas entre

empresas del grupo de manera inmediata, situaciones que permiten administrar el ahorro en el flujo de efectivo; otra ventaja es la fortaleza que brinda al consolidar estados financieros.

Por último, es de señalar lo importante que es tener cuidado con el tipo de operaciones que se realizan entre partes de grupo, respetando precios de transferencia y observando el efecto que tendría en los cálculos dispuestos por la LISR.

Habiendo conocido todas las situaciones que se han señalado en este apartado, es importante que los asesores fiscales que decidan optar por tributar bajo el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, tengan en consideración todos los requisitos y obligaciones que la ley impone, y las consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento, sin que deje de ser viable y con múltiples ventajas en una planeación fiscal en un margen estrictamente legal.

JUSTIFICACIÓN

La Consolidación Fiscal ha sido un tema abordado por varios estudiosos del derecho, fiscalistas e instituciones de especialistas. En el presente trabajo se tomaron como referencia el libro “Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal” del Lic. Luis Francisco Loyo Ríos, que en su obra muestra a detalle la evolución que ha tenido el régimen en México, concluyendo con el régimen que antecede al actual que aplicable desde 2014

Instituciones que han publicado una serie de boletines de la materia, como el Instituto Mexicano de Contadores Público, a través de los Colegios de Contadores Públicos, organismo que brinda capacitación a Contadores Públicos en tema de interés, para éste caso práctico, se tomó como referencia en especial el Boletín Fiscal Núm. 19 del Colegio de Contadores Públicos de México publicado en octubre de 2014, que en su aspecto principal es la facilidad que brinda en la transformación a formulas lo dispuesto en aquel entonces del nuevo Régimen de Opcional para Grupos de Sociedades.

Alba(1997), resalta la importancia de la consolidación fiscal vista desde el punto de comercio exterior, al señalar que hace frente a la globalización de la economía y el Tratado de Libre Comercio con América del Norte, su obra se titula “Las empresas integradoras en México” y que fue publicada en enero de 1997.

Como lo señala Alba (1997) y otros autores, éste régimen ha sufrido una serie de reformas desde su inicio, e implica una complejidad inherente, 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 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.

De antemano se señala que únicamente lo pueden aplicar personas morales que cumplan los requisitos específicos que señala la LISR, siendo ésta la única ley que regula su tratamiento.

Existe la obligación de publicar en el DOF, por parte de la empresa que tenga el carácter de integradora, información referente al impuesto diferido, no obstante, no existe un modo fiable de obtener información estadística de los Grupos que existen actualmente en México.

Con este trabajo se pretende brindar herramientas que faciliten la comprensión del régimen desde la solicitud de autorización para poder tributar por esta opción, el modo de realizar los registros contables, su presentación en Estados Financieros y la transformación de los preceptos legales en fórmulas para la determinación del ISR y la CUFIN.

ALCANCE

Se examinará cada uno de los artículos del Capítulo VI del Título II de LISR, de los cuales se pretende obtener los requisitos, obligaciones, excepciones de pertenencia de la integradora y las integradas; de igual modo que las penalizaciones por incumplimiento.

El diseño de un formulario que resuma los complejos cálculos del ISR del ejercicio, pagos provisionales y CUFIN es uno de los objetivos primordiales.

Se analizarán las diferencias derivadas de la aplicación de las tres Normas de Información Financiera aplicables a Grupos de Sociedades, y su implicación en los Estados Financieros.

Se pretende que este trabajo fungiera como un manual para los empresarios, estudiantes, abogados y contadores que deseen aplicar o aprender el régimen.

Es importante señalar que existen una serie de Grupos famosos que por su prestigio y sus marcas mucho conocemos y que los señalamos a continuación:

- America Movil 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

No es necesario el cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores como lo hacen todas las anteriores, es una opción viable para pequeñas y medianas empresas que quieran lograr un ahorro de impuestos a través del diferimiento y amortización de pérdidas.

Es necesario tomar en cuenta que es necesaria la asesoría fiscal, contable y legal para no cometer alguna omisión que pudiera incurrir en una infracción.

PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Cuáles son los antecedentes a nivel nacional y las recomendaciones internacionales que se tienen para la Consolidación Fiscal?
2. ¿Cuáles son y qué implicaciones tienen las leyes en materia fiscal, mercantil y las Normas de Información Financiera en materia de Grupos de sociedades?
3. ¿Cómo se realizan de manera correcta los cálculos estipulados en la LISR en cuanto a diferimiento del impuesto y determinación de CUFIN, demostrando el ahorro en cuanto a flujo de efectivo?

OBJETIVOS

Objetivo general

Explicar la correcta aplicación de la figura denominada grupo de sociedades como estrategia fiscal dentro de un marco estrictamente legal, logrado un ahorro de flujo de efectivo por diferimiento del Impuesto Sobre la Renta en México.

Objetivos específicos

1. Resaltar los sucesos históricos y regímenes previos, así como las recomendaciones por parte de la OCDE y tomar como referencia el Régimen de Consolidación Fiscal en España.
2. Identificar e interpretar la legislación fiscal y mercantil, así como las Normas de Información Financiera aplicables en el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades.
3. Ejemplificar la causa y efecto vía caso práctico los lineamientos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las ventajas que ofrece al realizar el diferimiento del impuesto, así como el cálculo de la CUFIN.

TEORÍA

La aplicación del Régimen Opcional para Grupos de Sociedades ofrece una ventaja competitiva al favorecer el ahorro en el flujo de efectivo de las entidades por el diferimiento del Impuesto Sobre la Renta y mejora la presentación de la información financiera al consolidar los haberes y las deudas de los miembros del grupo.

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Mixto

Es cualitativo ya que el tema a tratar es parte de una ciencia social que abarca temas legales y fiscales, mientras que la parte cuantitativa se verá al realizar un caso práctico que muestre el impacto financiero al lograr el diferimiento del impuesto en un Grupo de Sociedades.

Deductivo

Es considerado deductivo ya que se partirán de los antecedentes históricos nacionales, así como las recomendaciones internacionales y la aplicación en otros países como lo es España, para observar el cambio que ha tenido el Régimen de Consolidación Fiscal en México y las oportunidades de mejora que se pudieran llegar a tener.

Analítico y documental

Se recopilará información en leyes específicas de la materia como lo son el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Dentro de los objetivos específicos se retoman las Normas de Información Financiera que se analizarán extrayendo las ideas principales en materia de presentación en Estados Financieros aplicables a Grupos de Sociedades:

- 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

Explicativo

Se pretende explicar la viabilidad del Régimen Opcional de Grupos de Sociedades, logrando una interpretación de la norma fiscal y demostrando las ventajas que ofrece al lograr un ahorro en el flujo de efectivo al diferir el pago del impuesto.

INTRODUCCIÓN

De manera concreta se abordan los regímenes que anteceden al Régimen Opcional de Grupos de Sociedades, describiendo cada una de las etapas que pasaron, hasta llegar al 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 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 abarca 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 y brindar fortalecimiento financiero de las entidades, al subsanar pérdidas derivadas de las transacciones que afecten de manera íntegra al grupo

Uno de los aspectos adicionales que se tratan, es el gobierno corporativo, considerando a partir de la definición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

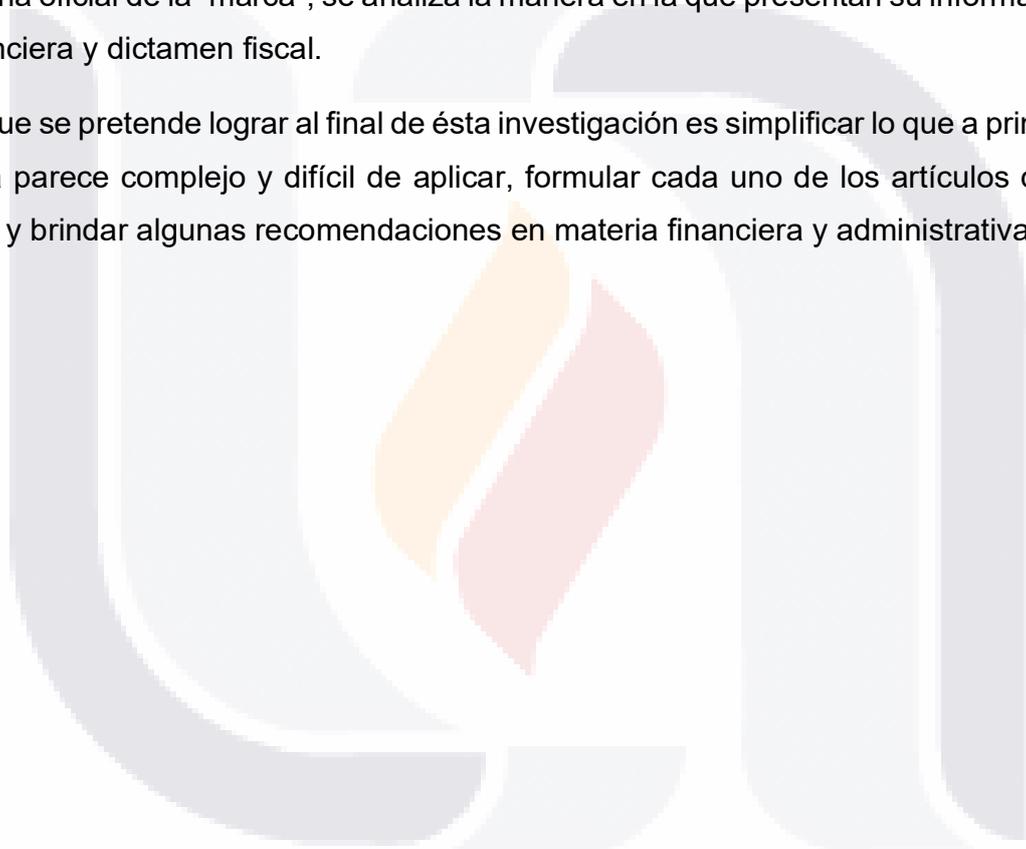
El primer capítulo es el marco conceptual donde partimos de principios fundamentales de derecho, como lo son el principio de constitucionalidad, legalidad, proporcionalidad y equidad, así como la definición de contribuyente, autoridad fiscal e impuesto, y ya entrando más al tema, se incluye el qué es una estrategia fiscal, la clasificación de las empresas y de las acciones.

Uno de los aspectos más importantes es la posible protección a los socios y accionistas al planear correctamente la estructura de lo que será el grupo, que va

de empresas pequeñas a sociedades más grandes, para que al final se encuentren las personas físicas, esperando que en caso de problemas hacendarios, de menor a mayor, unas hayan podido responder por las otras, sin que pudiera afectar de manera penal o pecuniaria a los accionistas.

Al tener el presente trabajo el carácter de caso práctico, se selecciona la información pública de una empresa que forma un grupo y se puede ubicar en la Bolsa Mexicana de Valores, su información administrativa y financiera es fácil de encontrar en la página oficial de la “marca”, se analiza la manera en la que presentan su información financiera y dictamen fiscal.

Lo que se pretende lograr al final de ésta investigación es simplificar lo que a primera vista parece complejo y difícil de aplicar, formular cada uno de los artículos de la Ley, y brindar algunas recomendaciones en materia financiera y administrativa.



Capítulo I. MARCO CONCEPTUAL

Principio de Legalidad

A continuación, se analizan algunas definiciones de autores diversos:

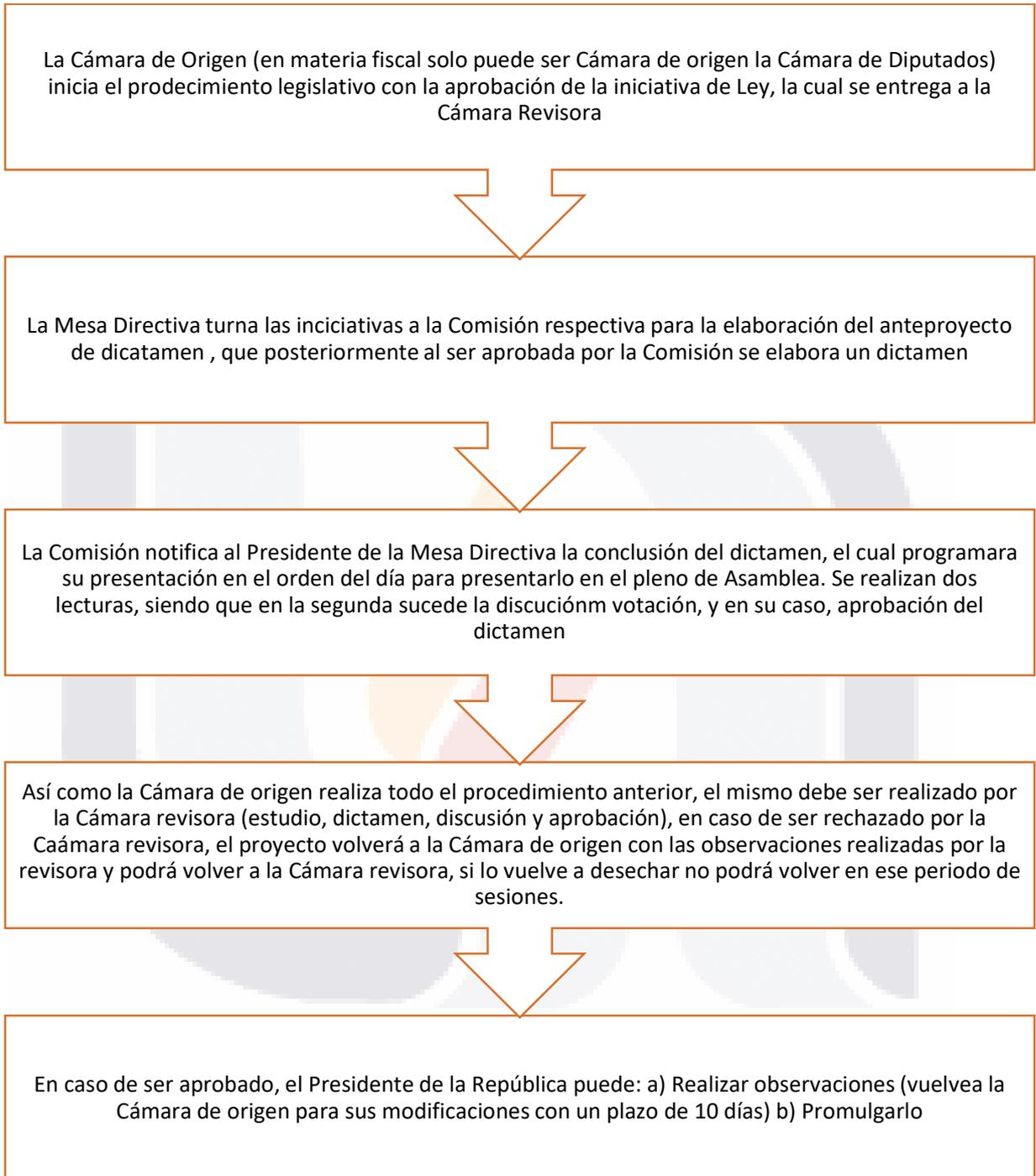
“Las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos en leyes que cumplan con las características materiales, abstractas, obligatorias o imperativas, y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previsto en la Constitución.” (Venegas, 2016, pág. 42)

“Verificar la legalidad implica analizar el acto autoritario y determinar si la emisora ha cumplido con todos y cada uno de los requerimientos y condiciones establecidos en la ley para estimarlo válido.” (Islas Montes, 2014, pág. 43)

En materia fiscal, las leyes específicas que regulan la materia, entre otras, se encuentran la CFF, LISR, LIVA, LIEPS, y siguiendo la potestas constitucional propia del ejecutivo, los reglamentos respectivos de cada ley que apoyen a su exacta observancia.

Todas las normas antes señaladas siguen el proceso para que se consideren constitucionales:

Figura 1: Proceso legislativo para la aprobación de una modificación a una Ley



Fuente: [https://www.senado.gob.mx/64/sobre el senado/proceso legislativo](https://www.senado.gob.mx/64/sobre_el_senado/proceso_legislativo)

Principio de Constitucionalidad

“Verificar la constitucionalidad implica analizar el acto autoritario y determinar si la emisora ha cumplido con todos y cada uno de los requisitos y condiciones establecidos en la Constitución para estimarlo válido.” (Islas Montes, 2014, pág. 43)

Si bien, el principio de legalidad y de constitucionalidad son similares, difieren en lineamiento al que deben de atenerse, uno debiendo ser una norma específica y el otro a la CPEM, por así decirlo, el principio de constitucionalidad es la especie y el de legalidad es el género.

Todo aquello que limite las libertades de los ciudadanos del Estado, deben tener un origen en la Carta Magna, que abarque la protección de sus derechos y de los demás, la causal de la limitante de sus libertades y la pauta de la creación de la norma específica que regulará las acciones de las autoridades que observaran el ejercicio de los sujetos obligados.

Contribuyente

El artículo 5º CFF señala que son sujetos de interpretación estricta lo referente al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, es decir, que no podrá interpretar de ninguna manera lo referente a los mismos.

A continuación, se observa la definición que da Venegas (2016, p 95) en el Libro Derecho Fiscal:

“Es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y, consecuentemente, está obligada al pago” (Venegas, 2016, pág. 95)

Aunque en materia fiscal las obligaciones que más se observan son las de pagar o dar, recordemos que existen otras: hacer, no hacer y permitir. En ocasiones el contribuyente se encuentra forzado a realizar alguna de las otras como lo es la visita domiciliaria o las auditorías digitales.

Es importante señalar la existencia de la Ley Federal de los Derechos del contribuyente, que ha fungido como una limitante en el actuar de la autoridad, derivado de lo estipulado en la misma se han llegado a ganar muchos juicios por cuestiones de forma y fondo.

Autoridad Fiscal

Únicamente puede considerarse autoridad o sujeto activo, si la legislación vigente le confiere dicha potestad, ya sea normativa, de aplicación o de asignación al gasto público, esto dando seguimiento al principio de legalidad y constitucionalidad.

El poder Ejecutivo se integra por el Presidente de la República y sus Secretarías de Estado, siendo una de ellas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a partir de las facultades otorgadas por la constitución y por la Ley de Ingresos de la Federación, Ley del Servicio de Administración Tributaria, se delegan en la autoridad principal en materia fiscal, al Servicio de Administración tributaria (SAT).

Impuesto

El artículo 2º CFF, establece la clasificación de las contribuciones, dentro del mismo se define a los impuestos como:

“las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma (...)” (CFF, 2020)

La Federación únicamente tiene derecho a percibir lo que a través de la Cámara de Diputados y Senadores haya sido aprobado en la Ley de Ingresos de la Federación, si se llegara a omitir un impuesto ningún ciudadano tendría la obligación de pagarlo, aun cuando la autoridad ejerza una facultad de comprobación. En el 2020, en la Ley

de Ingresos de la Federación se integra por los conceptos estipulados en el artículo 1º de la misma.

Buzón Tributario

A partir del 2020, es obligatorio para todas las PM's y todas las PF's salvo contribuyentes del régimen de sueldos y salarios y RIF, esto es ya que se transformó en el medio de comunicación principal entre el SAT y el sujeto pasivo. Se encuentra regulado y definido en el artículo 17-K del CFF:

“Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (...).”

El BT se activa registrando algún medio de contacto, ya sea, correo o teléfono, es importante observar que en caso de que llegue alguna notificación a través de éste medio, se da por notificado al contribuyente al momento de abrir el correo o el mensaje, en caso de que no se llegue a abrir, se considerará notificado posterior al tercer día del que la autoridad hubiese emitido dicha notificación.

Existe de igual manera en la página del SAT la herramienta “Mi Portal”, se ingresa con el RFC y la Contraseña, en ésta los contribuyentes pueden hacer solicitudes y consultas, y siempre la autoridad contestará ya que se encuentra obligada por el artículo 8 Constitucional.

Estrategia Fiscal

Aquella que se implementa dentro de los márgenes de la ley, con objeto de optimizar la carga tributaria de una empresa o persona física, e incluso podríamos decir abiertamente que su objeto es disminuir el pago de impuestos de forma legal y

eficiente, utilizando herramientas de planeación financiera para el adecuado manejo del flujo de efectivo, un programa de compras, un presupuesto de gastos e inversiones en activos, entre otros. (Gil Arias, 2018)

Según Islas (2012), será el conjunto de elementos que deben ser tomados en consideración para asegurar la decisión óptima en la defensa fiscal, dichos elementos serán:

- Estudio del acto de la autoridad o de la ley que se estima causa perjuicio
- El conocimiento de los medios de defensa que pueden ser empleados para controvertirlo
- La selección del medio de defensa adecuado
- Preparación del escrito para iniciar la defensa fiscal

Responsabilidad Solidaria

La responsabilidad solidaria es específica dependiendo del acto que le de origen, se tratará de resumir en la siguiente tabla:

Tabla 1: Responsabilidad solidaria, análisis del sujeto, objeto y monto.

Sujeto	Objeto	Monto
Retenedores y recaudadores	Las que la ley les obligue a retener a cargo de terceros	Hasta que se entere y pague la contribución retenida al tercero
Pagadores de pagos provisionales de terceros (ej. Los que realizan los patrones en nombres de los trabajadores)	Los pagos provisionales que realicen los obligados en nombre de un contribuyente	Hasta que se entere y se pague dicho pago provisional, es interesante señalar que la ley no menciona la obligación de una pago

		anual (en algunos de los casos).
Liquidadores y síndicos	Contribuciones que tengan origen en la liquidación y quiebra	Las que se causen durante su gestión
Los que tengan la dirección general, gerencia general o administración única	Contribuciones originadas por la persona moral que administren o bien retenciones que la persona moral haya omitido	Por el tiempo que dure su gestión , incluso por el interés fiscal que no alcance a garantizar la PM en los supuestos señalados en los incisos de la fracción X, del artículo 26 del CFF
Adquirentes de negociaciones	Contribuciones causadas con motivo de la enajenación	Topado hasta el valor del bien enajenado
Representantes de residentes extranjeros	Contribuciones por actividades realizadas por el extranjero	Actividades en las que haya sido necesaria su intervención para la realización
Los que tengan patria potestad o tutela	Contribuciones generadas por los tutelados	Por el tiempo que subsista la tutela, incluye obligaciones de impuestos anuales
Legatarios y donatarios	Obligaciones adeudadas de los bienes legados o donados	No pueden exceder el monto del bien legado o donado
Voluntarios responsables	Actos o montos por los que manifiesten su voluntad	Debe existir un acto formal por parte del voluntario en el que

		expresar la limitante de su voluntad
Terceros que garanticen el interés fiscal	Garantía realizada por depósito, prenda, hipoteca	Hasta por el monto del interés garantizado
Socios y accionistas	Parte del interés fiscal que no alcance a garantizar la PM con los bienes con los que cuente la misma, sin que la misma exceda la participación en el capital que tenía en el momento de la omisión incurrida	Se señalan de los incisos a) al i) fracción X del artículo 26 del CFF, situaciones que difieren de la normativa hasta 2019, en la parte posterior al cuadro se podrá observar los aspectos más importantes.
Sociedades que inscriban a PF's o PM's que en caso de que así proceda no hayan retenido o enterado el ISR al enajenante de las acciones	Por el monto de las retenciones omitidas	El enajenante de las acciones deberá haber recibido copia del dictamen de enajenación de acciones y copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto
Sociedades escindidas	Por las contribuciones generadas por la transmisión de Activos, Pasivo, y Capital, así como por las contribuciones omitidas por la escidente.	La responsabilidad será hasta por el monto del capital de cada una de las escindidas.

Empresas residentes en el país o en el extranjero	Impuestos derivados del arrendamiento de bienes o por mantener en territorio nacional para ser transformados de conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo	Hasta por el monto de la contribución que se origine por dicho acto. La Ley del Impuesto al Activo no se encuentra vigente.
Personas que reciban servicios de un residente en el extranjero	Hasta por el monto causado del impuesto derivado de dicha prestación subordinada	Ocurre cuando la prestación es pagada por otro residente en el extranjero
Sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles de servicio turístico de tiempo compartido	Hasta por el monto de las contribuciones omitidas	Al considerarse partes relacionadas
Los asociados de las Asociaciones en Participación	En la parte del interés fiscal que no alcance a garantizar la Activo en Pasivo, hasta por el monto de las aportaciones	Al igual que con las administradores, socios y accionistas, lo anterior ocurre al encontrarse en los supuestos de los incisos de la Frac. X del artículo 26 CFF
Albaceas y representantes de la sucesión	Contribuciones generadas en el periodo de su encargo	Por las que se generaron con anterioridad solo se responderá hasta por el monto de los bienes que administre en nombre del otro

Fuente: Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación

La reforma fiscal que surge en 2020 es agresiva en el aspecto de la desaparición del velo corporativo tanto para socios y accionistas como para aquellos que tengan la dirección general, gerencia general o administración única, o sean asociantes.

Antes del 2020 sólo respondían las partes por el interés fiscal que no alcance a cubrir la persona moral en los siguientes casos:

- Las PM's no soliciten su inscripción en el RFC
- Cambio de domicilio sin presentación de aviso, al hacerse después de la notificación del inicio del ejercicio de facultades y hasta no notificarse la resolución
- No se lleve contabilidad, se oculte o se destruya
- Desocupar el domicilio fiscal, sin presentar aviso; es decir, encontrarse como no localizado

Lo anterior se regulaba en los incisos a, b, c y d) del segundo párrafo del artículo 26 LISR, a partir del 1º de enero del 2020, es conforme a los incisos a, b, c, d, e, f, g, h, i) de la Frac. X del artículo 26. De los incisos a) al d) siguen siendo los mismos, adicionándose las siguientes causales:

- e) No localizarse en el domicilio fiscal
- f) No enterar impuestos retenidos en los plazos establecidos por la ley
- g) Ubicarse en el listado del 69-B del CFF (EFOS)
- h) Ubicarse como EDO y no acreditar la efectiva adquisición de bienes o servicios cuando el monto exceda los \$7'804,230.00
- i) Ubicarse en el listado 69-B Bis CFF (Transmisión indebida de pérdidas fiscales)

Para determinar el cálculo de la responsabilidad solidaria se aplica la siguiente fórmula, siempre y cuando exista control efectivo por parte del accionista:

$$\text{Porcentaje de participación de cada socio o accionista} \times \text{Contribución omitida no cubierta por la empresa} = \text{Monto por el que responderá del interés fiscal no garantizado}$$

Se dice que existe control efectivo en materia fiscal, cuando:

- a) Imponer decisiones en asambleas generales, nombrar o destituir a la mayoría de los consejos, administradores o sus equivalentes
- b) Contar con más del 50% del capital social
- c) Dirigir la administración y políticas principales de la PM

Es importante hablar de responsabilidad solidaria, ya que al desaparecer el velo corporativo y tener la tendencia a hacer más difuso la materia fiscal y la penal, es importante brindar protección a las PF's, de tal manera que una de las principales ventajas que otorga el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, es el hecho de que una Persona Moral responde por otra Persona Moral hasta el límite de sus bienes, así si logramos una estructura piramidal de pequeñas a más grandes empresas y hasta el final se ubiquen las PF's logrando brindar una mayor certeza jurídica.

Consolidación

La consolidación existe tanto en materia fiscal como financiera, cada país cuenta con un conjunto de leyes que regulan la aplicación y cálculo en materia fiscal, mientras que en materia financiera generalmente regulan las NIIF. La OCDE ha emitido una serie de recomendaciones que ayudan a que poco a poco se vayan unificando de manera mundial tanto la materia fiscal como la financiera.

Empresa y su clasificación

León y González (2007) *Derecho Mercantil*, connotan la complejidad de transformar un fenómeno económico a una definición jurídica; si bien, estamos hablando de una serie de elementos humanos o personales, también implica una serie de bienes, derechos y obligaciones, todo funcionando bajo los pilares de la organización y finalidad, para obtener un beneficio económico o social, todo funcionando bajo la estructura jurídica del lugar de constitución.

De manera doctrinal puede considerarse que la empresa puede ser tanto una persona física como jurídica, no obstante, al ponerlo en perspectiva la empresa es la persona jurídica y empresario es la persona que a través de la anterior genera actos de comercio.

El artículo 25 del CCF señala que la empresa únicamente contara con personalidad jurídica propia al ser considerada una sociedad mercantil.

En la misma fuente señalan que la empresa cuenta con cuatro elementos básicos:

1. Actividad de organización: asemejándolo a materia mercantil y fiscal sería la actividad económica, acto de comercio o actividad mercantil, que da origen a la necesidad de la creación de una empresa.
En materia fiscal se enumeran las actividades empresariales en el artículo 16 del CFF, pudiendo ser: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.
2. Sede: De manera doctrinal es considerado el lugar o soporte para realizar la actividad de organización, ahora pues, en materia fiscal existe lo que denominamos domicilio fiscal y establecimientos o sucursales.
Es en el artículo 10 del CFF que se encuentran los supuestos de consideración de domicilio fiscal. También en artículo 16 último es donde se define el concepto de establecimiento.
3. Riesgo: No existe explícitamente en materia jurídica algún artículo que defina o contemple el riesgo, sin embargo, es importante tener en consideración que al realizar un acto con especulación comercial siempre existe un riesgo inherente a nombre y cuenta del empresario.
4. Especulación: de provecho, ganancia, beneficio o utilidad. Ninguna ley fiscal define el concepto, no obstante, existe jurisprudencia que apoya a la definición de la misma, de igual manera la LISR divide a los contribuyentes

PM's en Régimen General (con fines de lucro) y Régimen de la PM's sin fines de lucro.

Hay que distinguir entre especulación que es la intención de “...” y un fin de lucro que va directamente relacionado con la generación de una utilidad o beneficio económico.

Acta constitutiva

Para la existencia legal de una sociedad mercantil existen elementos de existencia y validez, así como los requisitos de forma que a continuación se enlistan:

Los elementos de existencia y validez de una sociedad mercantil radican en:

- Manifestación de la voluntad de acuerdo con el artículo 1793 del CCF
- Capacidad de goce y de ejercicio de las personas que fungirán como socios o accionistas.
- Aportaciones sociales, que de conformidad con los artículos 1824 y 1825 del CCF
 - Deben existir en la naturaleza
 - Ser determinadas o determinables
 - Estar en el comercio

Las aportaciones, además, de monetarias, también pueden ser bienes (arts. 89, 6, 11 y 12 LGSM) o servicios (arts. 49, 57, 86 y 70 LGSM)

Los requisitos de forma son:

- Permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores atendiendo a lo dispuesto en los artículos 15 de la LIE y 13 del RLIE.
- Acta constitutiva, la misma debe contener los estatutos definidos en el artículo 6° LGSM atendiendo de manera específica a las disposiciones 10,65,92,93,100,101,108,123,143,152,153,155,157,158,169, 178, 181, 186, 192, 193 y 228 bis.
- Inscripción en el Registro Público conforme al artículo 2° de la LGSM

Acciones

Se define en el artículo 111 de la LGSM, siendo aquellas partes sociales *“en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio (...)*.

Existe una clasificación que resulta completa y fácil de interpretar, según los autores León y González (2007) *Derecho Mercantil*, una acción puede ser una o varias de la suma de las clasificaciones, sin poder ser varias de la misma clasificación, por ejemplo, una acción puede ser nominativa, en numerario, con valor nominal y ordinaria.

Clasificación por su posesión

Acciones nominativas: Actualmente en México todas las acciones son nominativas, se regulan en los artículos 128 LGSM y 24 LGTOC.

Acciones al portador: Desaparecen en la legislación mexicana en 1982.

Clasificación por método de pago

Acciones en numerario: Frac. III y IV art 89 y Frac.I art. 91 LGSM. La parte exhibida debe ser por lo menos el 20% del valor de cada acción, mientras que la parte insoluta deberá saldarse a la fecha que se designe para tal efecto.

Acciones de aporte, en especie o no dinerarias, consideradas en el art. 141 LGSM, se consideran íntegras al momento de la suscripción del capital.

Clasificación por la proporcionalidad de pago

Acciones con valor nominal, en cuyo texto se representa el valor del capital social y el valor nominal de la acción

Acciones sin valor nominal o de cuota, reguladas en la Frac. IV párrafo 3º del art.125 LGSM, busca eliminar revelaciones y su valor nominal, las prohibiciones derivadas de estas acciones se fundamentan en los arts. 15 y 122 LGSM

Acciones con premio o sobre la par: Acciones emitidas sobre su valor nominal más una prima que forma parte del patrimonio, buscan compensar el valor en circulación contra el valor nominal, son acciones que cotizan en la Bolsa.

Acciones privilegiadas o con derechos económicos especiales, tienen preferencia en dividendos y pérdidas limitadas o sin ellas, no necesariamente tiene limitación de voto.

Acciones no reguladas en la normativa mexicana

Acciones con utilidades limitadas y Acciones sin voto.

Clasificación por amplitud de voto

Acciones ordinarias o comunes, de voto ilimitado, confieren todos los derechos corporativos y económicos, no tienen preferencia en cuanto a voto y pueden pertenecer a una o varias series.

Acciones de voto limitado, de voto preferente, acumulativas, preferenciales o, participantes, regularizadas en los arts. 17, 85, 105, 117, 123 LGSM. Conceden preferencia en pago en un dividendo mínimo fijo y en la cuota de liquidación, a

cambio de la eliminación total de voto en asambleas ordinarias, lo que su participación únicamente en las asambleas extraordinarias.

Acciones con derecho de veto o acciones de oro, confieren derecho de veto sobre las decisiones de asambleas en actividades estratégicas

Capítulo II. ANTECEDENTES

Régimen de Consolidación Fiscal en México

Según Loyo (2006) en su estudio realizado de la consolidación fiscal, de disposiciones aplicables hasta el 2009, él reconoce la existencia de 5 etapas. 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 2010-2013.

Junto con la gran reforma fiscal del ejercicio 2014, surge el nuevo régimen opcional para grupos de sociedades lo que implicaría una nueva etapa.

Primera etapa. 1982 a 1998.

A la Ley del ISR publicada el 30 de diciembre de 1980 se le adiciona a través de reformas que entraron en vigor a partir del 1º de enero de 1982, se establece por primera vez el régimen de consolidación fiscal, a lo largo de esta etapa se van adicionando capítulos, que para el para la entrada en vigor de la LISR el 31 de diciembre de 1998 se regulaba bajo el Capítulo IV del Título II, arts. 57-A al 57-P.

Se integraba por una sociedad holding y sus subsidiarias, consolidando al 100% de la participación accionaria, para establecer el carácter de controladora debía contar con control accionario y control efectivo.

Al igual que en la actualidad, se neutralizaban las operaciones inter grupo, por un concepto que la misma ley nombraba “conceptos especiales de consolidación”

La ventaja de éste régimen inicial, era que las controladas realizaban pagos provisionales y del ejercicio que con posterioridad podían generar un excedente, puesto que la controladora realizaba el cálculo bajo la consolidación, pagando lo que le correspondía únicamente a ella y conservar dicho excedente.

Otra de las ventajas era la admisión de residentes en el extranjero al grupo y los dividendos pagados entre grupos no generaban pago de impuestos, incluso cuando no provenían de CUFIN.

Dicha consolidación también aplicaba al Impuesto al Activo desde 1990 hasta su abrogación en 2007.

Segunda etapa. 1999 a 2001.

En la reforma de 1999, como suele suceder se van delimitando los beneficios fiscales, se incorporaron conceptos como controladora “pura”, siendo aquella que consolidaba el 100% de su participación accionaria, y las otras que coloquialmente llamaban “impuras”¹, consolidaban al 60%. Por lo anterior se adicionó a la Ley el concepto de participación consolidable.

Desaparece el criterio de “control efectivo” como requisito de consolidación y deja de acumular la controladora el pago de ISR de las controladas, por lo que ya no existiría la posibilidad de contar con un excedente.

Por primera ocasión se regula el tratamiento de las pérdidas fiscales, debiendo las pérdidas fiscales individuales agotarse por la sociedad que las generó en el plazo de 10 años.

Otros dos aspectos que limitaron los beneficios fueron la prohibición de incorporación a extranjeros y la causación de impuesto por pago de dividendos, Inter compañías, no provenientes de CUFIN.

Tercera etapa. 2002 a 2004

¹ No tenían un nombre dentro de la legislación

Abrogación de la LISR de 1980 y entrada en vigor de la LISR de 2002, se regula dentro del Capítulo VI del Título II, arts. 64 a 78.

El régimen sufre grandes cambios, en esta ocasión desaparece el concepto de controladoras puras, por lo que las compañías parte únicamente tenían una participación consolidable del 60%.

En 2011, se eliminan ciertos conceptos de especiales de consolidación fiscal, de adicionan reglas en materia de perdidas por enajenación de acciones de sociedades controladas y determinación del costo fiscal de las acciones y determinación de CUFIN consolidada.

La fusión de sociedades es considerada desincorporación del grupo, por lo que origina el pago de los impuestos diferidos.

Cuarta etapa. 2005 a 2009.

En la reforma que tuvo lugar en 2005, se reforma en su mayoría el régimen de consolidación fiscal, en el cual la consolidación se realiza nuevamente en base a la participación accionaria sin la limitante del 60%. Todas las controladoras participaban al 100%.

Desaparece el IMPAC en 2008 y surge el IETU, impuesto que no es consolidable.

Quinta etapa. 2010-2013.

Cada etapa ha configurado en parte al régimen que actualmente tenemos, fue en 2010 cuando se adiciono el diferimiento del ISR en un lapso de 5 años, mediante un esquema de pagos fraccionados.

Hasta este punto se han retomado las ideas y antecedentes descritos por Loyo (2009) ahora pues es importante señalar la sexta etapa que es en la que actualmente nos encontramos

Sexta etapa. 2014.

A partir de la reforma, se modifica el régimen de consolidación fiscal, al día de hoy nombrado “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”, se formó con varias de las reformas que se han nombrado a lo largo de las etapas anteriores.

Desde 2014 a la fecha no ha sufrido reformas dicho régimen y se regula en los artículos. 59 al 71 LISR.

Régimen de Consolidación Fiscal en España

En España actualmente el Régimen de consolidación fiscal se rige en materia fiscal tanto en impuestos directos, como indirectos, y en materia mercantil.

Impuesto sobre Sociedades

En la Ley del Impuesto Sobre Sociedades (LIS) se encuentra contenida en el Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en los artículos del 55 al 75. Y en materia mercantil, bajo la normativa contenida en el Plan General de Contabilidad (PGC)

Únicamente pueden tributar bajo el régimen, de conformidad con el artículo 58 LIS, la sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones.

Las diferencias principales entre la normativa mercantil y la fiscal son:

Tabla 2: Diferencia entre la legislación mercantil y fiscal en España.

Mercantil	Fiscal
Obligatoria al caer en los supuestos	Voluntaria
Depende del grado de control (acciones con derecho a voto)	Depende de la participación en el capital que la dominante tiene directa o indirectamente y de ostentar la mayoría de los derechos a voto
Permite que los ejercicios no concluyan en la misma fecha	Exige la coincidencia de ejercicios sociales
La consolidación mercantil no tiene efectos en materia fiscal	

Fuente: Elaboración propia

El grupo fiscal, se conforma por una dominante y entidades dependientes, para poder ser considerada como dominante deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Tener personalidad jurídica y estar sujeta al régimen sobres sociedades sin estar exenta.
- No ser residente de un país considerado paraíso fiscal.
- Tener participación, directa o indirecta, de por lo menos el 75% y contar con la mayoría de los derechos a voto de las dependientes. Podrá ser del 70% cuando las acciones estén sujetas a un mercado regulado.
La participación, ya sea del 70 o 75%, no podrá variar en el periodo fiscal.
- No puede ser dependiente de ninguna otra
- No estar sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

Al considerarse como voluntario, todas las dependientes y la dominante, deberán establecer acuerdos que se adoptarán por el Consejo de Administración. Si no cuentan con ellos al optar al inicio del ejercicio de ésta opción implicara la imposibilidad para aplicar el régimen de consolidación fiscal.

Por otro lado, se exige que el periodo impositivo del grupo fiscal coincida con el de la entidad dominante.

Al igual que en México, una vez ejercida la opción, será aplicable de forma indefinida en tanto se cumplan con los requisitos y no se renuncie a través de la declaración censal, que se presenta a más tardar en los dos meses posteriores a la finalización del periodo impositivo.

En caso de producirse variaciones la entidad representante lo comunicará a la Administración Tributaria y se deberá presentarse un anexo adicional. De igual manera si se llegaran a incorporar nuevas sociedades deberán contar con los acuerdos señalados anteriormente, el no contar con ellos implica una infracción tributaria grave.

Son causas de extinción del grupo:

- Cuando la participación de la entidad dominante sea menor al porcentaje establecido por la ley.
- Que no sean residentes en territorio español.
- Que sean exentas del impuesto sobre sociedades.
- Que se hayan declarado en concurso.
- Las dependientes tengan un gravamen distinto al de la dominante.

Así como en México aplicamos las NIF, en España existe la Norma 6ª del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, siendo que la dominante se encuentra obligada a formular las cuentas y el informe de gestión de consolidados. La diferencia es que en España tienen el carácter de ley y el no cumplir con ello implica una infracción, situación que no es prevista en México.

En comparación a México el grupo será tratado como un único contribuyente, y puede ser o no el representante del mismo la dominante, puesto que ésta puede designar a una entidad representante cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español, quien asumirá el rol de responsable del cumplimiento de obligaciones materiales y formales que deriven de tributar bajo el régimen opcional.

Lo anterior no implica que estén liberadas completamente de otras obligaciones, como lo son, presentar las autoliquidaciones, aunque únicamente el representante debe para la deuda tributaria.

La determinación de la base imponible se regula en el artículo 62 LIS, los pasos son los siguientes:

- a) Se suman las bases imponibles de todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, tomando en consideración los lineamientos legales (artículos 3 a 10 LIS).
- b) Se deben tomar en cuenta las eliminaciones de operaciones intra grupo y las eliminaciones estipuladas en el artículo 65 LIS
- c) Compensación de las bases imponibles negativas

La entidad representante deberá formular los cuatro estados financieros básicos consolidados a la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la entidad representante, también, la declaración y autoliquidación del grupo fiscal lo debe realizar la entidad representante en la forma y plazos determinados por el Ministro de Hacienda y Administración Pública.

Igualmente es causa de pérdida del Régimen de consolidación fiscal el incumplimiento de obligaciones de información. Cuando se pierda el derecho de pertenencia producirá efectos en el mismo periodo en que ocurra, debiendo cada sociedad integrante tributar en el régimen individual que le corresponda.

Los efectos de la extinción del grupo fiscal dan lugar a que los gastos financieros, así como las bases imponibles negativas pendientes de compensar, se podrán disminuir en la misma proporción que hubieran contribuido a su formación.

Impuesto al Valor Añadido

Una de las ventajas existentes en España con la que no contamos en México es la posibilidad que se encuentra regulada en la Ley del Impuesto al Valor Añadido, en

el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo que se introduce en la Ley 37/1992 los artículos 163 quinquies a 163 nonies que regulan el régimen especial del grupo de entidades. A nivel reglamentario se encuentra contenido en los artículos 61 bis a 61 sexies del Reglamento del IVA, así como en la Orden EHA/3434/2007 de 23 de noviembre.

Tiene como objeto eliminar los costos financieros de empresas que dan monto a pagar y sujetos pasivos a los que les dé saldo a compensar o devolver (a favor). Esto permite actuar los efectos de la devolución, mediante su compensación con integrantes del mismo grupo.

Otra de las ventajas que se ofrecen son la reducción de costos de las operaciones intra grupo, siendo necesario aplicar reglas específicas y da lugar a la renuncia de las exenciones contempladas en el artículo 20 LIVA.

La aplicación es un beneficio previsto en la Ley, no obstante, es obligatorio y requiere el informar a la autoridad fiscal, además de cubrir una serie de requisitos:

- Las entidades se encuentran vinculadas entre sí financiera, económica y organizacionalmente.
- Las entidades se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto.
- Debe existir un acuerdo individual, que se deberá adoptar por el órgano de administración.
- Una vez aplicada la opción, se deberá aplicar por lo menos tres años que podrán prorrogarse

No se podrá aplicar el régimen especial:

1) Las exclusiones

- a) Las dependientes pierdan tal condición
- b) En el periodo de liquidación se encuentren en situación de concurso

2) La renuncia

- a) La dominante deberá informar en el mes de diciembre que antecede al ejercicio en que se pretenda dejar de aplicarlo

3) Pérdida del derecho al régimen especial (Regulada en el art. 163 septies)

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexacta
- b) Obstrucción o negativa a la actuación inspectora
- c) Incumplimiento de obligaciones contables o registrales
- d) Incumplimiento de obligaciones de confección y conservación del sistema de información analítica que exige la ley

En materia de IVA en España, se puede optar por declarar y enterar por dos opciones:

- 1. Nivel avanzado o de contenido ampliado
- 2. Sin optar por el nivel avanzado o de contenido mínimo

Los lineamientos de “contenido mínimo” son aquellos bajo los que se tributa de manera ordinaria al no haber optado por el nivel avanzado, es decir, no es necesario la presentación de aviso a la autoridad fiscal.

Los artículos del 92 al 114 del Capítulo I del Título VII de la Ley del Impuesto al Valor Añadido regulan el derecho a la deducción (compensación) de los saldos a favor en determinaciones entre grupo, aplicándolo como en el siguiente ejemplo, donde X, Y, Z tributan de manera trimestral en el Régimen Especial de Grupos de Entidades:

Tabla 3. Determinación del saldo a favor del Impuesto al Valor Añadido en el Régimen Especial de Grupos de Entidades

Empresa	Saldo a favor	Saldo a pagar	Total de operación	Porcentaje	Saldo que le corresponde a cada entidad que conforma el grupo
X	-\$ 10,000.00		\$ 100,000.00	20.83%	-\$ 833.33
Y	-\$ 2,000.00		\$ 180,000.00	37.50%	-\$ 1,500.00
Z		\$ 8,000.00	\$ 200,000.00	41.67%	-\$ 1,666.67
Totales	-\$ 12,000.00	\$ 8,000.00	\$ 480,000.00	\$ 1.00	-\$ 4,000.00
Neto del saldo a (favor) a parar del grupo		-\$ 4,000.00			

Fuente: Elaboración propia

El saldo a favor que corresponde a cada entidad que conforma el grupo se puede compensar o solicitar en devolución en el último mes del último ejercicio en que se aplique el régimen especial, es decir, no vuelve a la empresa que origino dicho saldo a favor, sino que se reparte de manera equitativa dependiendo del ejercicio en el que se generó.

Cabe señalar que las deducciones que le corresponden a cada entidad se realizan de manera individual en la autoliquidación que realizan de manera mensual, adicionalmente se debe presentar una autoliquidación única grupal donde se concentra la información y compensaciones de las liquidaciones individuales de las partes que conforman al grupo.

El optar por el nivel avanzado es una decisión que toman los órganos de administración de las sociedades, y al considerarse una opción se deberá presentar aviso durante del mes de diciembre y se deberá tributar bajo ésta opción por el resto del ejercicio natural. Los efectos de la aplicación se limitan a las operaciones que realizan entre las partes de grupo.

La determinación de la base imponible en contenido ampliado o nivel avanzado se estipula en los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto al Valor Añadido, entre los aspectos relevantes está que, en caso de existir operaciones realizadas entre partes relacionadas, dichas operaciones se deben registrar conforme a valor de mercado, adicionalmente que las entidades deben contar con un sistema de información analítica.

Al igual que en México la base la conforman el total de las contraprestaciones que la misma ley dice serán sujetas al impuesto y las reducciones derivadas de costos directos o indirectos, en el nivel avanzado la base imponible se reduce debido a:

- A. Posibilidad de renuncia a las exenciones en materia de IVA del artículo 20.uno LIVA
- B. Existencia del sector diferenciado de actividad

Es más sencillo ejemplificar lo anterior con un ejercicio obtenido del libro “Cubero Truyo, A., & Luque Cortella, A. (2016). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos”

La empresa X SA se dedica a impartir cursos de formación, actividad que se Breúne los requisitos para formar grupo de IVA, la impartición de un curso de idiomas para los empleados de ésta última

Los siguientes gastos en los que incurre X SA son los siguientes:

Tabla 4 Ejemplo del sector diferenciado de actividad

Concepto	Base	IVA	Total
Salario	2,000	-	2,000
Alquiler aula	1,000	210	1,210
Alquiler proyector	400	84	484
Margen beneficio	340	-	340
TOTAL	3,740	294	4,034

Fuente: Cubero Truyo, A., & Luque Cortella, A. (2016). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos.

Opción A: No se opta por el régimen especial (nivel avanzado). En ese caso, X SA podrá emitir una factura por importe de 4.034 euros, exenta de IVA. El IVA soportado, por importe de 294 no será deducible.

Opción B: Se opta por el régimen especial, nivel avanzado. En tal caso, X SA podrá emitir una factura a Y SA con el siguiente contenido:

Base imponible art. 79	3,740	Total de actividades
Base imponible art. 163 octies.uno	1,400	(Gravado)
IVA	294	

Siendo necesario, además, que se emita con una serie distinta y haciendo referencia al artículo 163 sexies. cinco de la Ley, a fin de que la renuncia a la exención sea válida. En éste supuesto, estas operaciones intragrupo constituyen un sector diferenciado de las actividades en el que X SA podrá deducir el IVA soportado (en este caso, 294, que son repercutidos a Y SA, por lo que deja de constituir un gasto para la primera entidad).

Las entidades que conforman el grupo deben presentar su autoliquidación mensual, no obstante, en caso de dar cantidad a cargo no deberán enterarla, o si da saldo a favor no podrán solicitarla en devolución, por lo que dichas autoliquidaciones tienen el carácter de informativas y dichas cantidades resultantes tendrán efecto hasta que se presente la autoliquidación agregada o grupal. Se presentan de manera mensual, y a diferencia del “contenido mínimo”, en éste caso se puede solicitar la devolución de los saldos a favor de manera mensual.

Capítulo III. BASES LEGALES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Atendiendo al principio de constitucionalidad en materia fiscal son los artículos 133 y 31 Frac. IV los que le dan sustento; mientras que son el 71 Frac. I y II, 73 Frac VII, y 89 Frac. I que sustentan el principio de legalidad, brindando la esfera jurídica para la creación que sustenta los elementos de los impuestos: sujeto, objeto, base, tarifa o tasa, y época de pago.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas. (CPEUM, 2019)

El artículo 31 de la CPEUM brinda el soporte de toda la materia tributaria en México, ya que a partir del citado artículo se establece una obligación y por lo tanto, es necesario que brinden la esfera jurídica mediante la creación de normas específicas para poder cumplir en tiempo y forma.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.(...) (CPEUM, 2019)

En cuanto al artículo 31 fracción IV, mucho se habla de la proporcionalidad y equidad, así como lo falta de la consideración del mínimo vital, tomando en cuenta las necesidades básicas y particulares de cada uno de los ciudadanos.

Como ya observamos en el marco conceptual, se debe seguir un principio de legalidad, que implica el correcto proceso para la creación de la norma, dicho proceso inicia con las autoridades estipuladas en el artículo 71 de la CPEUM:

Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al Presidente de la República;

II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión;

(...) (CPEUM, 2019)

En el art. 73 CPEUM, se reitera que únicamente el Congreso tiene la facultad para imponer contribuciones, lo que implica que la iniciativa de ley debe de proceder del Congreso de la Unión

Artículo 73. El Congreso tiene facultad: (...)

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

(...) (CPEUM, 2019)

La parte de la promulgación tanto de la ley como de los reglamentos para la exenta observancia, es una facultad atribuible al Poder Ejecutivo

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

(...) (CPEUM, 2019)

Autorización para el Régimen opcional para grupos de sociedades

Para poder tributar bajo este régimen opcional es necesaria cumplir con una serie de requisitos de forma para la constitución del grupo en materia fiscal, se deberá presentar un aviso de adhesión de conformidad con el artículo 63 LISR. En caso de que se logre la autorización de la autoridad fiscal no se podrá dejar de tributar bajo el Capítulo VI del Título II hasta que la integradora presente el aviso para dejar de tributar en éste régimen, el cual deberá ser presentado a más tardar dentro del último mes del ejercicio en el que se pretenda dejar de tributar de tal modo.

La solicitud de adhesión se realiza vía Buzón Tributario a más tardar el 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que pretendas ejercer el Régimen Opcional, a continuación se muestran los pasos a seguir:

- ✚ 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 éste 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 éste régimen.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

✚ 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 siguientes²:

- 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 presentaran avisos conforme a lo dispuesto en el mismo fundamento.

Integración posterior a que surta efectos la autorización³, 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 lar efecto tributara en el grupo a partir de 2021.

Incorporación de integradas entre el plazo de presentación de aviso por parte de la integrador y la autorización de la autoridad fiscal⁴, 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.

² Observar anexo 1 y 2

³ Tercer párrafo artículo 66 LISR

⁴ Cuarto párrafo artículo 66 LISR

Plazo de respuesta por parte de la autoridad

De conformidad con el artículo 37 del CFF, la autoridad hacendaria cuenta con un plazo de tres meses para dar resolución a las instancias o peticiones que realice el contribuyente, ante el silencio de la autoridad se entenderá que resolvió de manera negativa, cuando la autoridad requiera de información adicional a la ya presentada, el plazo contará a partir de que el promovente cumpla con lo solicitado.

Lastimosamente en materia fiscal no existe fundamentada en alguna ley la positiva ficta, existen tesis de la SCJN que consideran pudiera llegarse la afirmativa ficta en materia fiscal interpretando de manera específica cada promoción, no obstante, en materia de ROPGS no pudiera llegar a aplicar la afirmativa ficta.

Requisitos de integradoras e integradas

Para poder ser considerada como integradora debe cubrir los requisitos enlistados en el artículo 60 LISR que son los siguientes:

- I. Ser residente en México
- II. Tenencia accionaria con derecho a voto de más del 80%, ya sea directa o indirectamente, sobre sus integradas
- III. Que más del 80% de su tenencia accionaria con derecho a voto no sea propiedad de otra sociedad, salvo que esta sea residente en otro país con el que México tenga acuerdo de amplio intercambio de información. Únicamente para estos efectos no se computan las acciones colocadas entre el gran público inversionista.

Por omisión y a disposición del artículo 61 LISR, son integradas todas aquellas que su tenencia accionaria con derecho a voto sean propiedad de otra que cumplan con los requisitos del artículo 60 LISR, y no sean alguna de las sociedades numeradas en el artículo 62 LISR, y que hubiesen optado por solicitar la autorización al SAT.

Observemos esquematizado el control accionario directo e indirecto:

- A. Inversión directa: La Sociedad A tiene la tenencia del 81% de la Sociedad B
- B. Inversión indirecta:

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

Bajo ese supuesto A controla a C respecto de B en una proporción del 72.90% (90% * 20%)

Un aspecto a tomar en cuenta es la limitante en materia de acciones que enuncia el último párrafo del artículo 60, al no considerarse como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y aquellas denominadas de goce.

Las acciones en la LGSM se regulan del artículo 111 al 141, las acciones de voto limitado se ubican en el artículo 113, tienen preferencia en el pago de un dividendo mínimo fijo y cuota de liquidación a cambio de la eliminación de voto en asambleas ordinarias y únicamente votan en las extraordinarias. En tanto, las acciones de goce se ubican en el artículo 137, que a la letra señala:

“Las acciones de goce tendrán derecho a las utilidades líquidas, después de que se haya pagado a las acciones no reembolsables el dividendo señalado en el contrato social. El mismo contrato podrá también conceder el derecho de voto a las acciones de goce.

En caso de liquidación, las acciones de goce concurrirán con las no reembolsadas, en el reparto del haber social, después de que éstas hayan sido íntegramente cubiertas, salvo que en el contrato social se establezca un criterio diverso para el reparto del excedente.” (LGSM, 2018)

Imposibilidad de pertenencia

La ley es la única que puede discriminar al momento de otorgar una opción como lo es éste régimen, dentro del artículo 62 LISR desglosa aquellas sociedades que no pueden pertenecer al Régimen Opcional para Grupos de Sociedades:

- I. Las personas morales con fines no lucrativos del del Título III (artículo 79)
- II. Las que formen parte del sistema financiero según lo descrito en el párrafo tercero del artículo 7 LISR y los fondos de inversión de capitales de conformidad con las leyes de la materia
- III. Residentes en el extranjero aun teniendo residencia fiscal en el país; tomando como referencia la definición de establecimiento permanente del artículo 2º LISR.
- IV. Las que se encuentren en liquidación conforme al proceso establecido por la LGSM
- V. Las sociedades y asociaciones civiles, sociedades cooperativas
- VI. De los Coordinados, régimen especial para transportistas
- VII. Asociaciones en Participación
- VIII. Maquiladoras en territorio nacional mantenidas en el país por un residente en el extranjero al no constituir un establecimiento permanente, de conformidad con los artículos 181 y 182 LISR
- IX. Sociedades con pérdidas pendientes de amortizar de conformidad con la LISR, generadas anteriormente a la presentación de la solicitud ante la autoridad fiscal.
- X. Aquellas que prestan servicio público aéreo

Se puede interpretar que no pueden tributar en bajo el capítulo VI del título II aquellas entidades que:

- ❖ Su naturaleza es contraria, como lo son las fracciones II, III y IV.
- ❖ Ya cuentan con algún tratamiento preferencial en materia ISR, fracciones I, IV, VI, VII, VIII, X.
- ❖ Se entendería como una mala práctica, ejemplificado por la fracción IX.

La materia tributaria debe seguir principios de proporcionalidad y equidad, así como, el de simetría fiscal, lo que implica el cumplimiento de pago de impuestos sin preferencia a ningún sector y beneficiando únicamente cuando sea notoria la ventaja en la sociedad por la existencia del sector o tipo de empresa en específico, o bien, que determinado sujeto obligado realice actividades que favorezcan a un grupo de empleados o cubran necesidades que las instituciones gubernamentales no han podido cubrir por completo.

Obligaciones de los integrantes del grupo

Tanto integradora como integradas deben cumplir con todas las obligaciones contenidas en el Título II en materia de acumulación ingresos, tratamiento de deducciones, inversiones y costo de lo vendido, cálculo del ajuste anual por inflación, amortización de pérdidas provenientes del grupo y las obligaciones numeradas del artículo 76 al 78 LISR.

Adicionalmente en el Capítulo VI del mismo Título, en el artículo 70, se señalan una serie de obligaciones específicas:

Conservación de documentos relacionados a CUFIN y dividendos

Tanto integradora como integradas deben conservar los registros que permitan el cálculo de la CUFIN para Grupos de Sociedades en términos del artículo 65, así como los registros y documentos que permitan el cálculo y distribución de dividendos y utilidades percibidos o distribuidos, aun siendo no provenientes de CUFIN.

Únicamente la integradora deberá llevar y conservar los documentos que muestren la determinación del resultado fiscal integrado y el factor utilizado para dicha determinación; así como el porcentaje de participación integrable mantenido en el ejercicio por parte de la integradora en cada una de sus integradas. Estos documentos deberán conservarse durante el tiempo que se prolonguen sus efectos, es decir mientras la integradora subsista en el grupo.

Presentación de declaración informativa en términos del 32-H del CFF

Para tal efecto tanto integradora como integradas deberán descargar el ejecutable⁵, 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 la cometer la infracción del artículo 83 Frac. XVII del CFF e incurrir en la multa del artículo 84 Fracción XV del mismo Código.

Operaciones entre compañías

La fracción VI, del artículo 70 LISR, señala que en caso de que empresas partes del grupo enajenen entre ellas, terrenos, inversiones, acciones o partes sociales deberán realizarlas conforme al artículo 179 de la misma ley. Dicho artículo regula las transacciones con partes relacionadas, siendo redactado en el 2º párrafo de ese numeral:

[Se considerarán para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables] (LISR, 2020)

Para determinar las diferencias en los montos de ingresos acumulables o deducciones autorizadas el artículo 179 se correlaciona con el artículo 180, que brinda las herramientas y métodos aplicables para dicha determinación:

- I. Método de precio comparable no controlable
- II. Método de precio de reventa
- III. Método de costo adicionado
- IV. Método de partición de utilidades
- V. Método residual de partición de utilidades
- VI. Método de márgenes transaccionales

⁵ La versión del ejecutable cambia, actualmente para los ejercicios 2018 – 2019 se puede obtener en el link de la página del SAT <https://www.sat.gob.mx/aplicacion/07933/issif-2018.-descarga-el-ejecutable-de-llenado>

La aplicación de los métodos señalados en el párrafo III del artículo 180 obliga a aplicar en primer término el método de la fracción I, y solo se podrán utilizar otros, cuando este no sea apropiado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia.

Declaraciones informativas y anual de las integradas

De igual modo se trata de un régimen que debe informar y declarar según lo señala la fracción V, señalando como obligación para las integradas:

“a) Informar a la sociedad integradora dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio el resultado o pérdida fiscal que les hubiere correspondido.

b) Presentar declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo.

c) Hacer pública en el mes de mayo del ejercicio de que se trate, la información relativa al impuesto que se hubiere diferido conforme a este Capítulo, utilizando su página de Internet o los medios que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.” (LISR, 2020)

Presentaciones de declaraciones complementarias

Si bien es tratado dentro del mismo artículo que señala las obligaciones, es decir, el artículo 70 LISR, es importante tratarlo de manera separada ya que implica diversos supuestos.

La presentación de una declaración complementaria surge de la voluntad del contribuyente por resarcir un error o la omisión de alguna operación, o bien, obligado por un acto de la autoridad.

Siempre que una integrada presente una complementaria que modifique el resultado del ejercicio por cualquiera de los casos anteriores, la integradora se verá obligada a presentar una complementaria puesto que modificará el resultado fiscal integrado. En caso de resultar un impuesto a cargo, se deberá pagar actualizaciones y recargos contados a partir de la fecha en que debió pagarse haberse pagado.

Al existir una modificación en el factor del resultado fiscal integrado, derivado de la presentación de una complementaria de una integrada, la integradora deberá presentar la declaración complementaria del ejercicio en donde se informe dicho factor modificado dentro del último mes del 1º o 2º semestre dependiendo en que semestre presentó la complementaria la integrada, por ejemplo, si la presenta en abril, la integradora deberá presentarla en junio, y si la integrada la presenta en agosto, la integradora deberá presentarla en diciembre.

Existe la posibilidad de que habiendo modificado el resultado fiscal integrado pueda no modificarse el factor de resultado fiscal integrado, esto se da cuando ya se hubiese enterado el impuesto diferido de conformidad con la fracción V del artículo 64 LISR, en este supuesto se deberá cubrir el impuesto a cargo faltante con actualizaciones y recargos.

Cuando la irregularidad consista en la manifestación una pérdida fiscal mayor a la realmente surtida, es decir, cuando se declare una utilidad fiscal mayor, se deberá presentar declaración complementaria por parte de la integradora en donde se modifique el resultado fiscal integrado y el factor de resultado fiscal integrado, así como el entero de las sociedades parte del grupo a las que les corresponda el pago del diferencial del impuesto que debió pagar y el ya enterado, dicho entero se hará con actualizaciones y recargos.

Desincorporación del Grupo

Dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se presentan tres casos de disolución del grupo.

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”⁶

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.⁷

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, dicho pago se hará en el mes siguiente en que surta efecto tal evento.

⁶ Observar Anexo 3

⁷ Observar Anexo 4

Desincorporación de una 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:

- Todas las sociedades que formaron parte del grupo quedaran 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.
- Tanto integradora como integrada, quedarán obligadas al pago del ISR en el mes siguiente, debiendo actualizarse desde el mes en que se difirió por 1ª 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 suma 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 integradora 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 éste 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, tendrán que desincorporarse vía presentación de aviso en Buzón Tributario adjuntando la forma 93, el proceso se regula en el artículo 68 LISR.⁸
- 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 dicha 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)

⁸ Se aborda en párrafos anteriores en el apartado “Desincorporación de una sociedad parte del grupo”

Capítulo IV. GOBIERNO CORPORATIVO

Haciendo un análisis detallado de los grupos de sociedades que cotizan en las Bolsas de Valores Mexicanas, uno de los aspectos más importantes que ellos señalan en los informes anuales para socios e inversores, es el gobierno corporativo.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS

El 16 de abril de 1948 se constituye la Organización para la Cooperación Económica Europea, a partir del Plan Marshall, el cual tenía por objeto la recuperación y distribución de riqueza, los países que al inicio lo constituían eran: Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Portugal, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Alemania occidental.⁹

Es importante señalar que las medidas que se modifican constantemente hasta la actualidad han ayudado a los países integrantes a superar una serie de crisis como fue la sucedida en 1949 dentro de la Unión Europea, cuando ésta se constituye la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos en septiembre de 1961.

Actualmente, están asociados una totalidad de 35 países: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. Su sede principal está en París, Francia. Esta organización abarca temas que se clasifican en:¹⁰

⁹ <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> Acceso: septiembre de 2019

¹⁰

[http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/Qu%C3%A9%20es%20la%20OCDE%202017%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/Qu%C3%A9%20es%20la%20OCDE%202017%20(2).pdf)
Acceso: septiembre de 2019

- División de Política Regulatoria de la Dirección de Gobernanza Pública
- División de Integridad en el Sector Público
 - Integridad
 - Conflictos de Interés
 - Compras Públicas
 - Financiamiento de la democracia
 - Cabildeo
 - Auditoría / Control
- Dirección de Asuntos Financieros y Empresariales
 - Competencia
 - Anticorrupción
 - Gobierno Corporativo
 - Inversión Internacional

El 18 de mayo de 1994, México se convirtió en el miembro número 25 de la OCDE; el "Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos" fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de julio del mismo año. (OECD, s.f.)

La OCDE entre sus funciones se encuentra la enunciación de principios para favorecer la eficiencia económica, la estabilidad financiera y el crecimiento económico sostenible, estos no son vinculantes, se presume que por consecuencia de la aplicación de los mismos se mejora el gobierno corporativo.¹¹

“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)

¹¹ OCDE (2016), *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>, p. 11, n. 1

Capítulo V. TRATAMIENTO FINANCIERO

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Antecedentes a las Normas de Información Financiera, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, estos eran boletines que brindaban fundamentos de contabilidad financiera y respuestas a controversias en la emisión de estados financieros.

Fue a partir del 1º de junio de 2004 que el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C., organismo independiente con patrimonio propio, integrado por líderes del sector público y privado, se convierte en el encargado de brindar normas contables en concordancia con la tendencia mundial, para tal efecto se constituyó el Consejo Emisor del CINIF.

Las NIF no son de aplicación estricta, es decir, no cumplen con el procedimiento constitucional para la emisión de una ley, por tal situación el no cumplirlas no incurre en una infracción y por lo mismo no se puede imponer una multa. No obstante, el cumplir con ellas brinda una serie de ventajas, como es la certeza financiera para la toma de decisiones, reflejar la realidad financiera y fortalecer económicamente al grupo.

Proceso para la emisión de las NIF

El Consejo Emisor del CINIF cuenta con investigadores de tiempo completo, y cumple con un proceso de emisión que está en todo momento bajo la observación de cualquier interesado puesto que se publica en la página electrónica del CINIF. Dicho proceso cumple con los siguientes pasos:

1. Identificación de dudas o áreas de oportunidad

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
2. Análisis y evaluación de alternativas por miembros del Consejo Emisor del CINIF
 3. Formulación de documento como proyecto de discusión
 4. Aprobación de por lo menos $\frac{3}{4}$ partes del Consejo Emisor
 5. En caso de ser aprobado, se envía al Comité Técnico Consultivo del CINIF para recomendaciones, este proceso de auscultación tiene un plazo de por lo menos tres meses.
 6. Transcurrido el plazo anterior se recogen, analizan y evalúan los puntos de vista emitidos por el Comité Técnico Consultivo del CINIF
 7. Se modifica el documento para someterse para aprobación de por lo menos $\frac{3}{4}$ partes del Consejo Emisor
 8. La versión aprobada se envía nuevamente al Consejo Técnico Consultivo, junto con los puntos observados en el proceso de auscultación, el sustento técnico de la aprobación o rechazo de tales puntos, y en su caso, voto razonable de los miembros del Consejo Emisor que hubiesen objetado total o parcialmente al pronunciamiento ahora definitivo
Es importante señalar que para su aprobación no debe contraponer a las NIF ya existentes.
 9. Adicionalmente se emite el documento “Mejoras a las NIF” e “Interpretaciones a las NIF”

Las NIF se conforman por el Marco Conceptual (MC), NIF particulares, Interpretaciones a las NIF (INIF) y Orientaciones a las NIF (ONIF). Se podría decir que el Marco Conceptual es la serie A, que abarca de la NIF A-2 a la A-8 y las NIF particulares abarcan de la serie B a la E. Es importante por lo menos observar el título de cada serie:

- Serie B. Inicio de normas aplicables a los estados financieros en su conjunto
- Serie C. Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros
- Serie D. Normas aplicables a problemas de determinación de resultados

- Serie E. Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores.

NIF B-8. Estados financieros consolidados o combinados.

Esta Norma tiene como objeto establecer normas para la elaboración, presentación y revelación de los estados financieros consolidados de una controladora y sus subsidiarias. Define el principio de control que es la base para requerir la consolidación financiera.

Se define a los estados financieros combinados aquellos *“en los que los activos, pasivos, capital, ingresos, costos, gastos y flujos de efectivo se presentan por un conjunto de entidades que se encuentran bajo control común.”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1712)

Ahora pues, los estados financieros consolidados *“son aquellos que presenta una entidad controladora como entidad jurídica independiente y en los que sus inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos se valúan con el método de participación.”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1712)

Para saber si se aplica ésta NIF se parte de la determinación de control de un inversionista sobre una participada, en caso de ser así, ésta adquiere el carácter de subsidiaria. Se define la existencia de control a juicio profesional del emisor de los estados financieros tomando en consideración los hechos y circunstancias, se dice que hay control cuando un solo un solo inversionista:

1) Tiene poder sobre la participada

El inversionista tiene la capacidad para dirigir las actividades relevantes, aun cuando no lo ha ejercido, puede definir las políticas estratégicas, operativas y financieras. El poder surge generalmente de derechos (acciones), si solo cuenta con derechos protectores no se considera poder.

2) Exposición a rendimientos variables

Pueden variar por el desempeño de la participada, estos rendimientos pueden ser negativos o positivos, es importante señalar que aunque un solo inversionista puede controlar, varios pueden tener rendimientos.

3) Existe una relación entre poder y rendimientos

Capacidad de usar su poder para afectar el rendimiento de la participada.

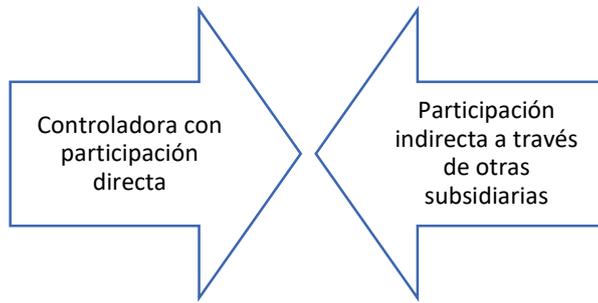
Si dos o más accionistas dirigen en forma conjunta actividades relevantes, no sin acuerdo de los otros, cada inversionista deberá identificar cual norma le aplica:

- NIF C-21. Acuerdos con control conjunto
- NIF C-7. Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes
- NIF C-2. Inversiones en instrumentos financieros

Consolidación de estados financieros

La controladora debe presentar inversiones en subsidiarias, debiendo hacerse desde el momento en que se obtiene el control y suspenderse cuando se pierda. Se deben cumplir una serie de requisitos:

- Políticas contables uniformes, en caso de ser diferentes deberán realizar ajustes para cumplir con el postulado de consistencia
- Deberán hacerse a la misma fecha y por el mismo periodo que la controladora, la norma señala casos en los que la fecha puede ser diferente:
 - Esa diferencia no sea mayor a tres meses y sea consistente con la extensión del periodo
- Porcentajes de participación: Los derechos de voto potenciales ayudan a determinar la existencia de control, pero no se consideran en temas de consolidación



El procedimiento para la consolidación es la siguiente:

- 1) Integración de estados financieros de la subsidiaria a la controladora
- 2) Ajustes de los activos netos de las subsidiarias en su adquisición
- 3) Eliminar inversiones permanentes en subsidiarias
- 4) Eliminar efectos y saldos de las operaciones intra compañías
- 5) Determinar la participación no controladora
- 6) Presentar estados financieros consolidados

La consolidación se realiza en el Balance General, Estado de Resultado Integral, y Flujos de Efectivo. Cuando la subsidiaria tenga subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, primero deberá reconocerse por el método de participación.

Método de participación

“Es un método de valuación mediante el cual una inversión permanente se reconoce inicialmente a su costo de adquisición, el que se modifica por la participación del inversionista en los cambios, posteriores a la adquisición, en los activos netos de la entidad en la que participa (participada), tales como los cambios por su resultado integral o los derivados de la distribución de sus utilidades.” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1721)

Estados financieros no consolidados

Se puede optar por no consolidar únicamente cuando la entidad es subsidiaria de otro (subcontroladora) y sus accionistas controladores y no, han sido informados de ello y no han objetado y siempre que dicha subcontroladora no mantenga instrumentos financieros o de deuda en un mercado de valores o no esté en proceso de registrar sus estados financieros en alguna comisión de valores o una organización reguladora.

En los estados financieros no consolidados la participación subsidiaria debe presentarse como inversión permanente de acuerdo con la NIF C-7.

Cuando no se cumplan los requisitos para elaborar estados financieros no consolidados existe la opción de presentarlos, siempre que se presenten junto con los consolidados y se revele la causa.

Estados financieros combinados

A diferencia de los estados financieros consolidados, éstos deben incluir los de las entidades bajo control común, exista o no una controladora. Se deben sumar los estados financieros individuales eliminando saldos y operaciones entre las entidades que se combinan.

Es importante definir que el control conjunto es *“el control compartido establecido en un acuerdo, que requiere que las decisiones sobre las actividades relevantes derivadas del acuerdo cuenten con el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1704)

NIF C-7. Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes.

La principal razón para emitir esta norma es incorporar inversiones permanentes en negocios conjuntos, su objetivo es establecer normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior en los estados financieros de una entidad, sus inversiones en asociadas y en negocios conjuntos, así como de otras inversiones permanentes.

A diferencia de la NIF B-8, ésta establece normas de valuación, además, de que ésta parte del criterio de influencia significativa sobre asociada y no de control.

En caso de que se identifique que se trate de un negocio conjunto, es necesario aplicar la NIF C-21 "Acuerdos en control conjunto".

Se dice que existe influencia significativa cuando un inversionista es propietario directa o indirectamente del 10% o más, del poder de voto de una participada que cotiza en bolsa de valores, o del 25% si no cotiza en bolsa, salvo que se demuestre que ese porcentaje no ejerce influencia. Es importante señalar que se requiere del juicio profesional para clasificar como asociada la inversión en una participada

Otras consideraciones para estipular influencia significativa de un inversionista sobre la participada son:

- a. Tiene representación en el consejo de administración
- b. Puede nombrar consejeros o comisarios
- c. Participa en el proceso de estipular políticas financieras y operativas
- d. Decisión de decreto de dividendos
- e. Decide sobre operaciones intercompañías importantes
- f. Intercambia personal directivo con la participada
- g. Suministra información técnica esencial

Es importante señalar que el que un inversionista tenga control no impide que otro ejerza influencia significativa. En el proceso de identificación de influencia significativa es importante considerar los derechos de voto potenciales (opciones

para compra de acciones o instrumentos de pasivo o de capital para convertibles en acciones ordinarias)

Al igual que en la NIF B-8 es necesario cumplir con los requisitos de políticas contables y periodicidad de estados financieros. En cuanto a la participación en una asociada o negocio conjunto es importante observar que si ésta da control, se debe atender a lo dispuesto en la NIF B-8.

En la NIF B-8 se habla de subsidiarias y en la NIF C-7 se habla de asociadas:

Asociada es “Es una entidad en la cual otra entidad tiene una inversión permanente y ejerce sobre ella influencia significativa; la asociada puede tener una forma jurídica similar o diferente a la de la tenedora” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1698)

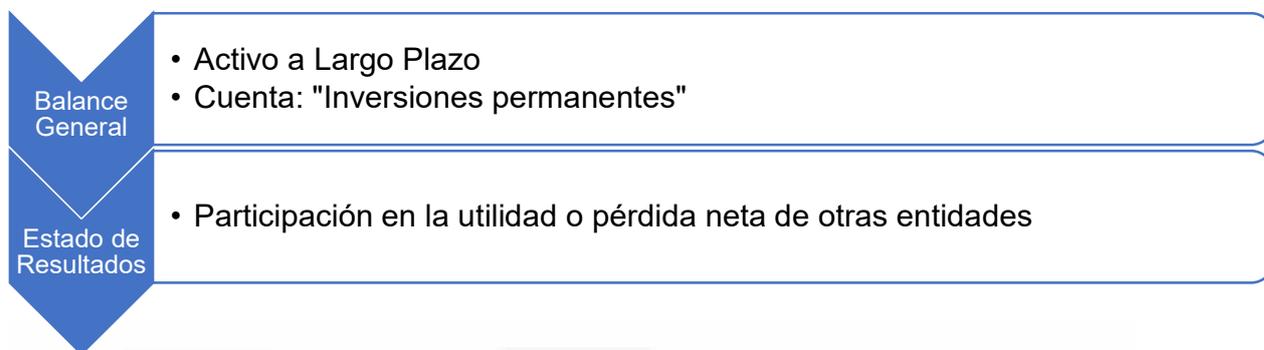
Mientras que subsidiaria se refiere a *“una entidad que es controlada por otra entidad”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1736)

Habiendo definido esos conceptos es importante señalar que las inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes se valúan al método de participación, mismo que se suspende si:

- ✓ Una inversión se convierte en una subsidiaria, por lo que se debe aplicar la NIF B-8
- ✓ Se transforma en una inversión permanente en la que no se tiene control ni influencia significativa, deberá aplicarse el tratamiento de “Otras inversiones permanentes”
- ✓ Si se convierte en un instrumento financiero negociable

Se representan en los estados financieros de la siguiente manera:

Figura 2. Presentación de estados financieros aplicando la NIC C-7



Fuente: Elaboración propia

NIF C-21. Acuerdos con control conjunto.

El objeto de ésta NIF es establecer normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los estados financieros de una entidad de sus participadas en acuerdos en control conjunto.

Se aplica ésta norma cuando las partes están obligadas por un convenio y éste otorga a dos o más partes control conjunto sobre las actividades relevantes estipuladas en el acuerdo.

Solo puede existir control conjunto si las decisiones requieren consentimiento unánime, y al igual que en las normas anteriores, se debe aplicar el juicio profesional en el análisis de la sustancia económica y las circunstancias para determinar si hay o no control conjunto.

Existen dos tipos de acuerdos con control conjunto:

1. Operación conjunta: *“mediante el cual las partes que mantienen control conjunto tienen directamente derecho a los activos y obligaciones por los pasivos, relativos al acuerdo.”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1724)

2. Negocio conjunto: *“las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a participar en los activos netos (es decir, capital contable) relativos al acuerdo (...)”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, pág. 1722)

Pueden existir simultáneamente en un mismo acuerdo, debiendo separarse y reconocerse de manera individual.

Operación conjunta

Un operador conjunto (parte de una operación conjunta) debe valorar la reconociendo inicial y posteriormente su participación en activos, pasivos, ingresos, costos y gastos propios de la operación conjunta, como parte de sus propios activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

En caso de compras y ventas de activos de un operador conjunto a la operación conjunta deberá eliminarse la pérdida o ganancia.

La valuación y presentación de un negocio conjunto debe estar a lo dispuesto a la NIF C-7

Tanto en la operación y negocio conjunto debe revelarse:

- ❖ Nombre del acuerdo con control conjunto
- ❖ Ubicación principal donde el acuerdo con control conjunto desarrolla sus actividades
- ❖ Porcentaje de participación que la entidad mantiene en el acuerdo con control conjunto y el porcentaje de derechos de voto que tiene.

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Las NIIF son emitidas por o IFRS, entre sus ventajas se encuentran

- Acceso a mercados de capital
- Transparencia en Estados financieros y simplificar su preparación
- Información consistente y comparable, ya que utiliza el mismo lenguaje contable y financiero
- Reducción de costos y facilidad en la toma de decisiones

La NIIF están estructuradas de la siguiente manera

- El Marco Conceptual para la Información Financiera
- NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
- NIIF 2 Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas
- NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
- NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar
- NIIF 8 Segmentos de Operación
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIIF 11 Acuerdos Conjuntos
- NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
- NIIF 13 Medición del Valor Razonable
- NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas
- NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
- NIIF 16 Arrendamientos
- NIIF 17 Contratos de Seguro

En la materia que nos acontece, las NIIF que pudieran llegar a aplicarse son NIIF 3, NIIF 10 y NIIF 11, que en contenido son muy similares a las normas nacionales (NIF)

NIIF 3 “Combinación de negocios”

Esta NIIF parte del concepto fundamental *negocio* definido dentro del Apéndice A, contenido en la misma norma, donde en resumen es un conjunto de activos y actividades gestionados para proporcionar un bien o servicio a un tercero y generar un rendimiento a los inversionistas. (IFRS Foundation, 2020)

Siendo que la denominada “combinación de negocios” consiste en la acción de que un adquirente obtiene el control de un conjunto de negocios (adquirida), tanto de activos adquiridos como de pasivos asumidos.

La NIIF 3 tiene como objetivos el reconocimiento y medición de los hechos en los estados financieros, así como las revelaciones a los mismos, otro aspecto importante es la medición de la plusvalía derivada de la combinación de negocios.

Es importante observar la inaplicabilidad de esta NIIF en los casos que se señalaran a continuación, esto debido a que otras NIIF contemplan tales sucesos:

- Acuerdos conjuntos
- Adquisición de activos que no constituyen negocio
- Combinación de negocios o entidades bajo control común
- Adquisición de entidades de inversión de conformidad a la NIIF 10

Otro aspecto relevante es que si la entidad hace uso de instrumentos financieros refiriéndolos a la NIIF 9, en tal caso deberá aplicarse la NIC 39.

Para la representación, medición y revelación, se aplica el método de participación, que implica:

1. Identificación de la adquirente: La cual tiene control de conformidad con la NIIF 10
2. Determinación de la fecha de adquisición
 - a. Transferencia legal de la contraprestación pactada
 - b. Adquisición de activos y adjudicación pasivos

3. Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; la cual será a valor razonable a la fecha de la adquisición

Lo anterior no aplica a:

- a. Pasivos contingentes, NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
 - b. Impuestos a las ganancias, NIC 12 Impuestos a las ganancias
 - c. Beneficios a los empleados, NIC 19 Beneficios a los Empleados.
 - d. Arrendamientos en el que la adquirida es el arrendatario, NIIF 16
 - e. Transacciones con pagos basados en acciones, NIIF 2 Pagos Basados en Acciones
 - a. Activos mantenidos para la venta NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas,
4. Reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos muy ventajosos.

NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”

Al igual que en las NIF, en esta se presentan los estados financieros tanto de controladora como subsidiarias como si fueran una sola entidad.

La aplicación de ésta norma parte de los conceptos de controladora, subsidiarias y control como base de la consolidación.

El control radica en que un inversionista tenga:

- *Poder sobre la participada*

Capacidad de dirigir actividades relevantes, surge de los derechos (acciones y derechos de voto)

No existe poder cuando toma decisiones que le han sido delegadas, en éste caso tienes el carácter de agente.

- *Exposición a rendimientos variables*

Los rendimientos pueden ser positivos, negativos o ambos. Los rendimientos no es un atributo único de inversionistas controladores, también pueden ser tenedores de participaciones no controladoras.

- *Vinculación entre poder y rendimiento*

Existe control colectivo cuando dos o más inversionistas tienen que trabajar de manera conjunta para dirigir las actividades relevantes, independientemente de que existan los aspectos base de la consolidación de estados financieros, en estos casos se deberá valorar, presentar y revelar en base a la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos o NIIF 9 Instrumentos Financieros.

Las bases de contabilización implican políticas contables uniformes, la participación no controladora dentro del patrimonio.

Existe pérdida de control por parte de la controladora, cuando:

- Baja de los activos y pasivos de la subsidiaria que perdió tal calidad
- Registas la inversión que subsista de la anterior subsidiaria, aplicando la NIC 28, o la NIF 11
- Reconocimiento de la ganancia o pérdida derivada de la pérdida de control

Cuando una controlado tiene el carácter de entidad de inversión no deberá consolidar la información de sus subsidiarias, sino que medirá a valor razonable tal inversión y se aplicará la NIIF 9 Instrumentos Financieros.

Se deberá aplicar la NIIF 9, en caso de que:

- Su propósito de negocio es la inversión de fondos
- Obtiene fondo de inversionistas para prestar servicios de gestión de inversiones
- Mide y evalúa rendimiento a valor razonable de todas sus inversiones

NIIF 11 “Acuerdos conjuntos”

Para que exista control conjunto debe existir un acuerdo contractual únicamente cuando debe existir consentimiento unánime entre las partes sobre las decisiones en actividades relevantes.

El tipo de acuerdo conjunto depende de los derechos y obligaciones de las partes, siendo la entidad quien decide cuál será aplicando el juicio profesional:

- a) Operación conjunta, derecho a activos y obligaciones, se registra:
 - a. La partición mantenida conjuntamente en sus activos y pasivos
 - b. Sus ingresos derivados de la operación conjunta
 - c. Su participación en los ingresos y gastos incurridos conjuntamente
 - d. Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias
- b) Negocio conjunto, tienen derecho a los activos netos
 - a. Se registra como inversión y se contabiliza utilizando el método de participación de conformidad con la NIC 28

En la aplicación de ésta NIIF cada operador conjunto tiene la obligación de elaborar sus estados financieros separados.

NIC 28 “Inversiones en asociadas”

Es aplicable cuando un inversionista posee influencia significativa y no es subsidiaria (no ejercen control sobre ella) y no constituye una influencia significativa.

En los términos de ésta NIC, se presume que existe influencia significativa cuando un accionista posee el 20% o más de poder de voto en la participada

- a) Representación en el consejo de administración
- b) Participación en la fijación de políticas de dividendos y otras distribuciones
- c) Intercambio de personal directivo

d) Suministro de información técnica esencial

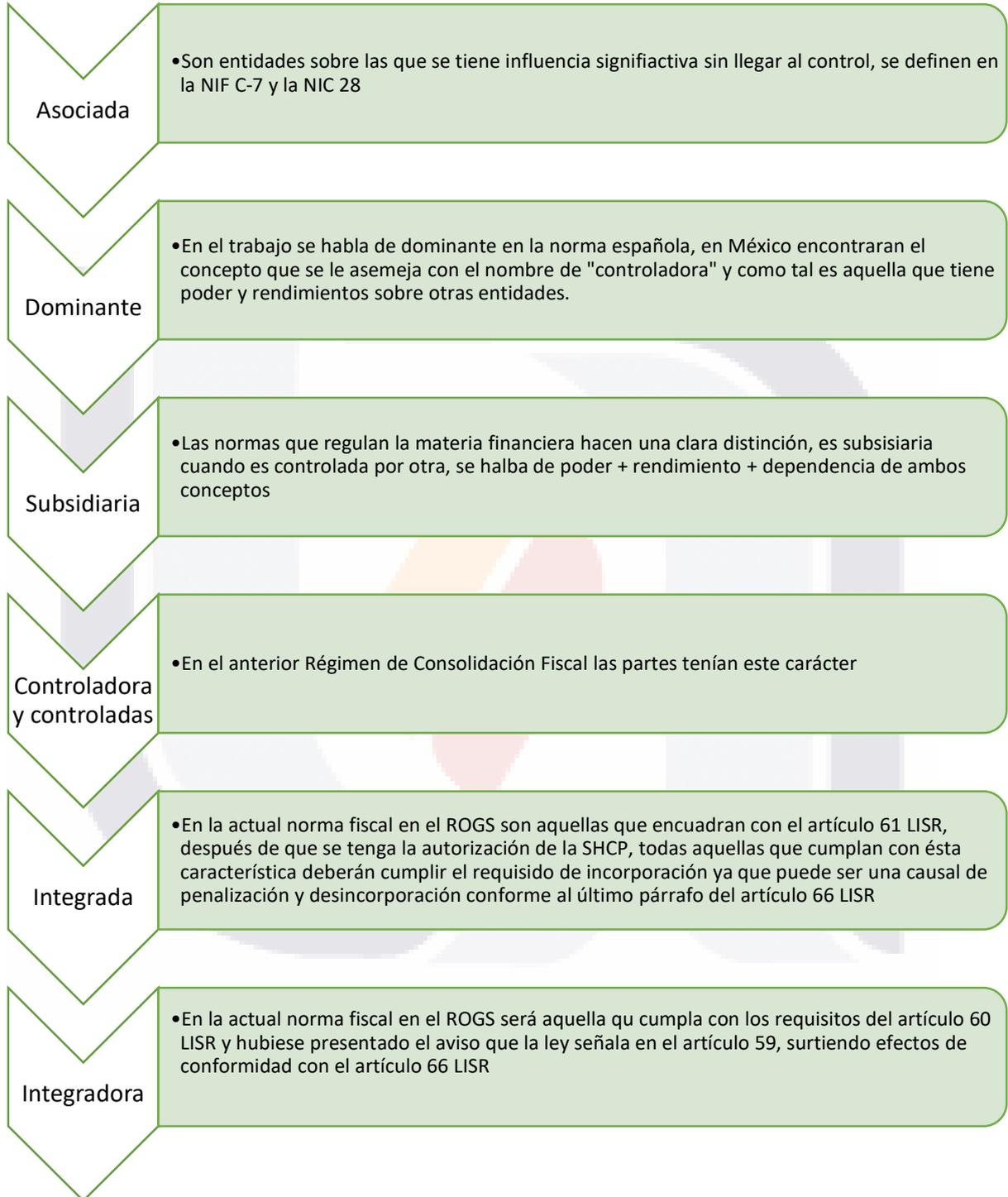
El método de registro será el de participación:

“El método de la participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad participada que corresponde al inversor. El resultado del ejercicio del inversor recoge la porción que le corresponda en los resultados de la participada”

(NIC, 2008)



Figura 3. Clasificación en asociada, dominante, subsidiaria, integradora, integrada, controladora y controladas.



Fuente: Elaboración propia

Capítulo VI. TRATAMIENTO FISCAL

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

Me gustaría adicionar un cuadro comparativo entre dominante, asociada, asociante, subsidiaria, integradora e integrada. Las NIF brindan una serie de conceptualización en las ONIF

Participación Integrable

En los cálculos éste será un concepto utilizado con frecuencia, se define en el 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 del 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 acumularan dentro de los resultados fiscales para la determinación de los cálculos propios del grupo, sino que cada uno de manera individual sobre esa operación determinaran 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

(+ o -) Utilidad o pérdida fiscal sin actualización de la integradora

(=) Resultado Fiscal Integrado

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

$$\frac{\text{Resultado Fiscal Integrado (Incluye pérdidas)}}{\text{Resultado Fiscal integradoras + Resultado Fiscal integrada (No incluyen pérdidas)}} = \text{Factor de resultado Integral (Hasta diezmilésimo, en caso de ser negativo = 0)}$$

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

a. *El monto relativo a la participación integrable, que 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.*

Utilidad conforme art. 9 LISR	x	Tasa ISR PM's (30%)	x	Participación integrable del ejercicio	=	Impuesto con participación integrable	x	Factor de resultado integral (Fc. III)	=	Impuesto con participación integrable por pagar
-------------------------------	---	---------------------	---	--	---	---------------------------------------	---	--	---	---

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.*

Utilidad conforme art. 9 LISR	x	Tasa ISR PM's (30%)	x	Participación no integrable del ejercicio	=	Impuesto participación no integrable
----------------------------------	---	---------------------	---	---	---	--

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

Impuesto participación integrable a)	+	Impuesto participación no integrable b)	=	Impuesto anual a enterar
--	---	---	---	--------------------------------

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 tuve 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 CUFIN para el régimen general de ley, éste fundamento es el punto de partida para la determinación de la CUFIN para el Régimen opcional para grupos de sociedades cuya especificidad 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 sujeto a REFIPRES art 177 LISR (p10o)	
- Dividendos pagados	
- Utilidades Distribuidas por reducción de capital art 78 LISR	
- Monto determidado conforme al art. 10 LISR II	
<hr style="border: 0.5px solid black;"/>	
Saldo de la CUFIN al final del 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 UFIN 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

Resultado Fiscal del ejercicio

- ISR art 9. (sin opción, es decir, el 30%)

UFIN

Participación integrable

UFIN participación integrable

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

$$\begin{array}{r} \text{UFIN} \\ \text{participación} \\ \text{integrable} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Factor de Resultado} \\ \text{Integral (Frac. III art.} \\ \text{64)} \end{array} = \begin{array}{r} \text{UFIN por la} \\ \text{que se pagó} \\ \text{el impuesto} \end{array}$$

c. La participación integrable por la que se difirió el impuesto

UFIN participación integrable (a)

- UFIN por la que se pagó el impuesto (b)

UFIN por impuesto diferido (c)

d. La participación no integrable

Resultado Fiscal del ejercicio

- ISR art 9. (sin opción, es decir, el 30%)

UFIN

X Participación no integrable

UFIN participación no integrable

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

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

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)¹²*

¹² Implica sumar a la CUFIN el valor obtenido en el inciso c) de la Frac. I del artículo 77 LISR

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:

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

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 provisionales¹³ se calculará el impuesto con factor integrable aplicando la fracción II del artículo 71 LISR:

¹³ De conformidad con la fracción III del artículo 14 LISR

Impuesto del periodo

x Participación integrable

Impuesto con participación

x Factor de Resultado Integral (Frac. III art. 64)
del ejercicio anterior

Impuesto con factor

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:

Impuesto del periodo

x Participación no integrable

Impuesto sin participación

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.

	Impuesto con factor (Frac. III art. 71)
+	<u>Impuesto sin participación (Frac. IV art. 71)</u>
	Pago provisional del periodo
-	<u>Pagos realizados con anterioridad</u>
	<u>conforme el artículo 71 LISR</u>
	ISR a enterar

Como se puede observar en todos 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.

Capítulo VI. CASO PRÁCTICO

Introducción al caso práctico

Se pretende analizar e interpretar la información financiera consolidada de Grupo Bimbo SAB de CV, empresa constituida en el 15 de junio de 1996 perteneciente al sector de productos de consumo de alimentos principalmente, cuya actividad implica la producción y comercialización de los mismos; sus principales productos de acuerdo a la información publicada en la página de la BMV son el pan empackado, galletas y dulces.

La ubicación de sus oficinas corporativas están en Prolongacion Paseo de la Reforma No.1000 Peña Blanca Santa Fe, 01210, Mexico CDMX, ésta empresa

inicia a cotizar en la BMV el 19 de febrero de 2018. Cotiza con acciones de capital y de deuda.

Es importante observar que de manera anual en el mes de abril han realizado las Asambleas Ordinarias Anuales y en la página de la BMV se pueden ubicar los acuerdos desde el año 2016.

Su estructura accionaria que se muestra en la página oficial del Grupo es la siguiente:

Tabla 5. Estructura accionaria de Grupo Bimbo SAB de CV

Nombre	No. de acciones	% Del Capital social
Total	4,703,200,000	100%
NORMACIEL, S.A. DE C.V.	1,756,513,140	37.3%
PROMOCIONES MONSER, S.A. DE C.V.	550,268,544	11.7%
BANCO NACIONAL DE MÉXICO, S.A. COMO FIDUCIARIO	263,280,212	5.6%
PHILAE S.A. DE C.V.	232,692,104	5.0%
DISTRIBUIDORA COMERCIAL SENDA, S.A. DE C.V.	174,960,000	3.7% ¹⁴
MARLUPAG, S.A. DE C.V.	161,213,536	3.4%
OTROS	1,564,272,464	33.2%

Fuente: Reporte Anual 2019 Grupo Bimbo SAB de CV

Dentro del informe anual 2019 señala entre sus principales subsidiarias a las empresas:

- Bimbo, S.A. de C.V
- Barcel, S.A. de C.V
- Productos Ricolino, S.A.P.I. de C.V.

¹⁴ Información obtenida de <https://grupobimbo.com/es/inversionistas/estructura-accionaria>

- Bimbo Bakeries, Inc. (BBU)
- Canada Bread Corporation, LLC
- Bimbo do Brasil, Ltda.
- Bakery Iberian Investments, S.L.U.

El informe que se estudia abarca los últimos 12 meses al 31 de diciembre 2019, es decir, comprende lo que conocemos como el ejercicio fiscal en México.

Dentro del informe el Grupo nos muestra su cadena de valor que implica:

1. Abastecimiento / Adquisición de materias primas
2. Operación / Producción
3. Distribución y ventas
4. Mercadotecnia
5. Post – Consumo / Incentivación del reciclaje

En el ejercicio 2019 la empresa dio a conocer a los interesados el número de integrantes que conforman su plantilla laboral, siendo que pudiera llegar a considerarse una gran empresa si la tomamos como un ente único y no como una serie de empresas.

Tabla 6 Personal que integra el Grupo Bimbo SAB de CV

	Total de colaboradores en nómina	Total de trabajadores contratados y autónomos	Total de colaboradores
Mexico	75,920.00	-	75,920.00
Estados Unidos / Canada	25,460.00	7,650.00	33,110.00
Latinoamérica	20,174.00	3,656.00	23,830.00
Europa, Asia, África	12,270.00	3,508.00	15,778.00
Total dentro de Nómina Grupo Bimbo	133,824.00	14,814.00	148,638.00

Fuente: Reporte Anual 2019 Grupo Bimbo SAB de CV

Resumen del desempeño

El desempeño financiero se analiza dentro del informe por cada una de las partidas que conforma el estado de resultados integral y por cada país o región en la que tienen presencia significativa:

Ventas Netas

Tuvo un incremento en comparación con el ejercicio anterior (2018) del 2.5%, siendo que el mejor desempeño se encontró en México y China

Utilidad Bruta

Siendo que la utilidad bruta es considerada es la diferencia entre las ventas totales y el costo de venta, o bien, la utilidad directa, en Grupo Bimbo encontramos que ésta no tuvo un gran aumento siendo éste del 0.1% en comparación al ejercicio pasado. Cabe señalar que esto no afectó su desempeño en la BMV

Utilidad de Operación

La utilidad de operación es el remanente posterior a los gastos incurridos para el funcionamiento del negocio, gastos diferentes a los atribuibles al costo. En el ejercicio 2019, Grupo Bimbo incrementó su utilidad de operación en un 10.3%

Resultado Integral de Financiamiento

Implican todos los gastos e ingresos accesorios en lo que incurre una entidad al recurrir a financiamiento de un tercero, incrementándose en 2019 un 22.4% debido a que a la necesidad de un refinanciamiento, pérdida en la posición monetaria neta en Argentina y aplicación de la NIIF16.

Utilidad neta mayoritaria

La utilidad neta del Grupo incrementó un 8.8%, debido al control y en consecuencia disminución de la tasa efectiva que fue de un 39.1%.

Gobierno Corporativo

Como se ha señalado, uno de los aspectos más importante en la administración y control de un grupo implica el contar con un un Gobierno Corporativo y conjunto de buenas prácticas del mismo.

En Grupo Bimbo el Gobierno Corporativo está integrado por:

1. Consejo de administración
2. Comité Directivo
3. Comité de auditoría y prácticas societarias
4. Comité de evaluación y resultados
5. Comité de finanzas y planeación

Los documentos con los que cuenta actualmente y se pueden observar y descargar en la página web, son los que a continuación se señalan:¹⁵

- Política global sobre información confidencial
- Política global de operaciones con partes relacionadas, dispensas y de uso o goce de bienes de Grupo Bimbo
- Política global de conflictos de interés
- Política sobre las prácticas comerciales y competencia económica
- Política global de operaciones con valores de Grupo Bimbo
- Lineamientos, políticas y mecanismos de control para las operaciones con valores que realicen los Consejeros, Directivos, y Colaboradores de Grupo Bimbo
- Reglamento del Comité de Finanzas y Planeación
- Reglamento del Comité de Evaluación de Resultados
- Reglamento del Comité de Auditoría y Prácticas Societarias
- Código de mejores prácticas corporativas Grupo Bimbo 2017
- Código de mejores prácticas corporativas Grupo Bimbo 2016

¹⁵ Los documentos en archivos no modificables se pueden ubicar en la siguiente página:

<https://grupobimbo.com/es/nuestro-grupo/gobierno-corporativo/codigo-de-gobierno-corporativo>

- Código de mejores prácticas corporativas Grupo Bimbo 2015
- Código de ética Grupo Bimbo
- Código de integridad y ética profesional
- Código de mejores prácticas corporativas
- Código de ética profesional BMV
- Estatutos de Grupo Bimbo
- Delegación de facultades al Director General

Cartas del Comité de Auditoría y Prácticas Societarias

El comité emite una serie de cartas dirigidas principalmente al Consejo de Administración, cada una ellas con un asunto diferente.

Características de la información financiera

Suficiencia de las políticas y criterios contables y de información, así como la concordancia que tienen con las NIIF, por lo que la información financiera se presentó de manera razonable

Informe de actividades realizadas por el Comité

- Se verificó la correcta aplicación y cumplimiento de los lineamientos generales de Control Interno
- Se observó el grado de cumplimiento del Código de ética

Contratación, cobertura de los honorarios y aprobación de plan de trabajo de la firma con carácter de Auditor externo, siendo ésta la firma EY (Ernst & Young). De manera nacional la firma EY está representada por la denominación social "Mancera S.C."

En la auditoría externa se obtuvo una opinión limpia, recomendaciones sobre el buen gobierno corporativo con relación a las operaciones con partes relacionadas.

Se utilizaron las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) para la presentación de la información financiera consolidada.

- Aprobación del plan de trabajo en materia de auditoría interna para el ejercicio 2020, capacitaciones, seguimiento a sugerencias emitidas, recepción y aprobación de informes periodicos.
- Ya que otro Comité es el encargado de la presentación de la información financiera trimestral y anual y de la elaboración de las políticas contables, el Comité de auditoría se encargó de conocerlos y revisar la información para junto con la aprobación de los auditores externos se pudiera proceder a su publicación
- Reiteración de la existencia de controles internos que permitan el cumplimiento íntegro a las normativas y leyes aplicables. De manera trimestral se revisó la materia fiscal y laboral.
- Se revisó y recomendo al Consejo para la aprobación de operaciones entre partes relacionadas.
- Evaluación y retribución del Director General y de los Directores que conforman el Comité Ejecutivo del ejercicio 2019.

La firma externa emitió una carta tanto para el Consejo de Administración, como para la Asamblea General de Accionistas de Grupo Bimbo SAB de CV y Subsidiarias.

Cabe señalar que los estados financieros auditados muestran la información del ejercicio fiscal más reciente y el que le antecede, para de éste modo tener una base de comparación y que permita realizar el Estado de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios en el Capital Contable.

En la última carta que comprende la páginas 230 a 235 del informe del ejercicio 2019 de Grupo Bimbo, se hace énfasis en algunos aspectos relevantes de la información financiera consolidada, y se especifica que se utilizaron como fundamentos para la emisión de la opinión:

1. Normas Internacionales de Auditoría

2. Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (“Código de Ética del IESBA”)
3. Código de Ética del IMCP

Dictamen emitido por el auditor externo (Notas a los Estados Financieros)

1) Actividades relevantes:

Dentro de las actividades relevantes se encuentran las adquisiciones de otras sociedades, las cuales se realizaron a través de alguna subsidiaria, en el ejercicio 2019 únicamente se adquirió Mr. Bagel's Limited a través de Grupo Bimbo UK Limited.

También se se mencionan algunas adquisiciones realizadas en otros ejercicios, puesto que afectan a la información del ejercicio 2019 al reconocer la parte del crédito mercantil afectable y las variaciones en el tipo de cambio vigente en el valor de los valores razonables de los activos adquiridos y pasivos asumidos, así como, los ajustes en el precio

2) Bases de preparación

Como se ha mencionado en párrafos anteriores, las NIIF o IFRS son las que se utilizaron para la valuación, presentación y revelación de la información financiera, se mencionan en las notas las únicamente las modificaciones a las normas ya aplicadas o las nuevas normas que se comenzaron a aplicar en el ejercicio debido a que entraron en vigor al inicio o en el transcurso del ejercicio.

NIIF 16 “Arrendamientos”

NIC 19 “Beneficios a los empleados, ,modificación o reducción del plan”

NIIF 3 “Combinaciones de negocios”

NIC 12 “Impuestos a las ganancias”

Los estados financieros presentados son:

- i. Estados consolidados de situación financieras
- ii. Estados consolidado de resultados
- iii. Estados consolidados de resultados y otros resultados integrales
- iv. Estados consolidados de flujos de efectivo
- v. Estados consolidados de variaciones en el capital contable

Es posible observar que las transacciones se reflejaron a valor razonable en transferencia de pasivos entre participantes en el mercado, y a costo histórico las contraprestaciones a cambio de bienes y servicios.

3) *Estadísticas y aspectos relevantes*

La base de preparación es la combinación de negocios a valor razonable, por otra parte se reconoce el efecto de la inflación que en el informe la reflejaron en la tabla que a continuación se muestra:

A continuación, se muestra la inflación acumulada por los tres años, de las principales operaciones:

	2019 - 2017		2018 - 2016		2017 - 2015	
	INFLACIÓN ACUMULADA	TIPO DE ECONOMÍA	INFLACIÓN ACUMULADA	TIPO DE ECONOMÍA	INFLACIÓN ACUMULADA	TIPO DE ECONOMÍA
México	14.43%	No hiperinflacionaria	15.69%	No hiperinflacionaria		No hiperinflacionaria
EUA	6.24%	No hiperinflacionaria	5.99%	No hiperinflacionaria	4.32%	No hiperinflacionaria
Canadá	6.11%	No hiperinflacionaria	5.42%	No hiperinflacionaria	5.02%	No hiperinflacionaria
España	3.11%	No hiperinflacionaria	3.66%	No hiperinflacionaria	2.84%	No hiperinflacionaria
Brasil	9.88%	No hiperinflacionaria	13.46%	No hiperinflacionaria	20.87%	No hiperinflacionaria
Argentina	126.27%	Hiperinflacionaria	148.19%	Hiperinflacionaria	96.83%	No hiperinflacionaria

Grupo Bimbo, a criterio profesional del que elabora los estados financieros, considera la siguiente depreciación:

	AÑOS
Edificio:	
Infraestructura	15 – 30
Cimentación	35 – 50
Techos	10 – 30
Instalaciones fijas y accesorios	10 – 20
Equipo de producción	5 – 25
Vehículos	8 – 16
Mobiliario y equipo	5 – 18
Equipo de cómputo	4
Mejoras a locales arrendados	La menor entre vigencia del contrato y vida útil del activo

A continuación, se muestra la inversión en asociadas, aspecto importante para la presentación de la información financiera, puesto que no existe control sino influencia significativa.

Las asociadas de la Compañía se detallan a continuación:

NOMBRE DE LA ASOCIADA	ACTIVIDAD	% DE PARTICIPACIÓN	2019	2018	2017
Beta San Miguel, S.A. de C.V.	Ingenio	8	\$ 968	\$ 855	\$ 773
Mundo Dulce, S.A. de C.V.	Confitería	50	347	337	342
Fábrica de Galletas La Moderna, S.A. de C.V.	Galletera	50	321	313	277
Grupo La Moderna, S.A. de C.V.	Tenedora	4	278	265	236
Congelación y Almacenaje del Centro, S.A. de C.V.	Almacenadora	15	236	207	180
Fin Común Servicios Financieros, S.A. de C.V.	Servicios financieros	41	180	161	167
Productos Rich, S.A. de C.V.	Pastelería	18	169	148	145
Otras	Otros	Varios	372	359	198
			\$ 2,871	\$ 2,645	\$ 2,318

Las compañías asociadas están constituidas y operan principalmente en México, y se reconocen utilizando el método de participación en los estados financieros consolidados.

Al contar con partes relacionadas es importante mostrar en las notas los montos que se adeudaron al final del periodo revisado

Los saldos netos por pagar a partes relacionadas son:

	2019		2018		2017
Beta San Miguel, S.A. de C.V.	\$	616	\$	563	\$ 615
Frexport, S.A. de C.V.		148		20	10
Fábrica de Galletas La Moderna, S.A. de C.V.		129		128	118
Mundo Dulce, S.A. de C.V.		65		53	48
Uniformes y Equipo Industrial, S.A. de C.V.		30		41	37
Proarce, S.A. de C.V.		29		22	40
Makymat, S.A. de C.V.		18		21	12
Pan-Glo de México, S. de R. L. de C.V.		16		28	22
Efform, S.A. de C.V.		11		25	49
Otros		2		8	4
	\$	1,064	\$	909	\$ 955

Como se ha señalado con anterioridad, sus principales subsidiarias y asociadas se ubican en Argentina, México, Brasil, Canadá, España y Estados Unidos, derivado de esto ellos revelan las tasas vigentes y plazos para amortización de pérdidas que les son aplicables. La mayor parte de sus pérdidas derivan de las empresas ubicadas en México, España, Brasil y Estados Unidos.

	TASA LEGAL (%)			AÑOS DE VENCIMIENTO PARA PÉRDIDAS FISCALES	
	2019	2018	2017		
Argentina	30 (a)	30 (a)	35	5	(b)
Brasil	34	34	34		(c)
Canadá	15 (d)	15 (d)	15	20	(h)
España	25	25	25		(e)
EUA	21 (f)	21 (f)	35		(g)
México	30	30	30	10	

Las pérdidas pendientes de aplicar se resumen a continuación:

AÑOS	IMPORTE
2020	\$ 482
2021	781
2022	784
2023	1,136
2024	1,401
2025	2,656
2026	10,694
2027	155
2028	21
2029 y posteriores	28,660
	46,770
Pérdidas fiscales no reconocidas	(41,716)
Total	\$ 5,054

En las tablas que se observan debajo, podemos observar el resumen del impuesto a la utilidad pagado de manera consolidada, así como la metodología para la determinación de la tasa efectiva:

	2019	2018	2017
ISR:			
Causado	\$ 3,926	\$ 3,510	\$ 4,444
Diferido	723	1,387	1,838
	4,649	4,897	6,282
ISR – Posiciones inciertas	84	-	-
	\$ 4,733	\$ 4,897	\$ 6,282

	2019	2018	2017
Utilidad antes de impuestos	\$ 12,108	\$ 11,708	\$ 11,951
Tasa legal	30%	30%	30%
ISR a la tasa legal	3,632	3,512	3,585
Más (menos) efecto de impuestos de las siguientes partidas:			
Efectos de la reforma fiscal en EUA	-	-	706
Efectos inflacionarios de cuentas monetarias del estado situación financiera y resultados	605	776	772
Gastos no deducibles y otros	655	94	790
Ingresos no acumulables y estímulos fiscales	(699)	(578)	(553)
Diferencia en tasas y moneda de subsidiarias en distintas jurisdicciones fiscales	(53)	(331)	310
Efectos en los valores fiscales de propiedades, planta y equipo	(253)	(246)	(243)
Participación en resultados de compañías asociadas	(75)	(61)	(70)
Pérdidas fiscales amortizables no reconocidas	921	1,731	985
ISR reconocido en resultados	\$ 4,733	\$ 4,897	\$ 6,282
Tasa efectiva	39.1%	41.8%	52.6%

Y lo que nos acontece en materia fiscal y es lo que hace de la consolidación fiscal una ventaja, es el diferimiento del impuesto, la tabla siguiente señala como activos a aquellos que se pueden recuperar, derivan por la aplicación de pérdidas, diferencias temporales deducibles o créditos no utilizados; mientras que los pasivos son los impuestos a pagar

	2019	2018	2017
Impuesto a la utilidad diferido activo	\$ (4,590)	\$ (3,886)	\$ (6,288)
Impuesto a la utilidad diferido pasivo	5,241	5,720	4,682
Total pasivo (activo), neto	\$ 651	\$ 1,834	\$ (1,606)

Y el último punto que me gustaría retomar es el resumen de las operaciones del grupo en cuestión, considerando la información de asociadas y subsidiarias

2019

		MÉXICO	NORTEAMÉRICA	LATINOAMÉRICA	EAA	ELIMINACIONES DE CONSOLIDACIÓN	TOTAL
Ventas netas	\$	102,688	\$ 144,005	\$ 27,144	\$ 26,655	\$ (8,566)	\$ 291,926
Ventas entre segmentos	\$	(7,746)	\$ (651)	\$ (19)	\$ (150)	\$ 8,566	\$ -
Ventas netas consolidadas	\$	94,942	\$ 143,354	\$ 27,125	\$ 26,505	\$ -	\$ 291,926
Utilidad de operación (*)	\$	15,966	\$ 6,094	\$ (1,337)	\$ 136	\$ (440)	\$ 20,419
Depreciación y amortización	\$	3,622	\$ 7,679	\$ 1,569	\$ 1,503	\$ -	\$ 14,373
Deterioro de activos de larga duración	\$	248	\$ 683	\$ 359	\$ 28	\$ -	\$ 1,318
Otras partidas virtuales	\$	3	\$ 1,760	\$ 1	\$ 1	\$ (1)	\$ 1,764
Pagos de arrendamientos	\$	(1,218)	\$ (2,350)	\$ (593)	\$ (286)	\$ -	\$ (4,447)
UAFIDA (*) (**)	\$	18,621	\$ 13,866	\$ (1)	\$ 1,382	\$ (441)	\$ 33,427
Utilidad neta - Participación controladora	\$	6,780	\$ 501	\$ (3,048)	\$ (914)	\$ 3,000	\$ 6,319
Impuestos a la utilidad	\$	4,172	\$ 29	\$ 208	\$ 324	\$ -	\$ 4,733
Intereses ganados	\$	685	\$ 125	\$ 179	\$ 47	\$ (476)	\$ 560
Intereses a cargo (***)	\$	6,503	\$ 1,884	\$ 567	\$ 83	\$ (476)	\$ 8,561
Activos totales	\$	68,556	\$ 153,634	\$ 23,494	\$ 35,072	\$ (1,675)	\$ 279,081
Pasivos totales	\$	115,749	\$ 64,830	\$ 10,993	\$ 10,107	\$ (909)	\$ 200,770

Conclusiones

En materia fiscal el régimen no ha sufrido reformas desde el 2014, actualmente se regula en los artículos del 59 al 71 del Capítulo VI del Título II de la LISR. Tanto empresa integradora como integradas tienen la obligación de declarar y en su caso enterar el ISR mediante declaración anual a más tardar en marzo, y podrán acreditar el ISR realizado en los pagos provisionales, obligación que tienen tanto integradora, como integradas.

Las ventajas que ofrece el ROGS es el diferimiento del ISR hasta por tres ejercicios, únicamente actualizando los montos, es decir, no aplican recargos. Para lograr el diferimiento se utiliza el factor de resultado integral, la participación integrable y la participación no integrable; aspectos que interfieren en pagos provisionales, cálculo del impuesto anual y determinación de la CUFIN.

Otra gran ventaja que ofrece el régimen es la posible protección a accionistas logrando la siguiente estructura en la que la base de la pirámide sean las sociedades más pequeñas (cualquiera que sea el indicador para darles ese carácter), podrían ser las entidades con menores operaciones y menor capital, lo conveniente es que los accionistas mayoritarios de las anteriores sean otro grupo de entidades con capital mayor e ingresos mayores, para que en caso de problemas judiciales o hacendarios, las morales respondan a nombre de las más pequeñas; así de éste modo y al ir reduciendo la punta de la Pirámide en donde encontraremos a las personas físicas, tales personas físicas tienen una menor posibilidad de responder sobre sus bienes o con pena corporal, debido a la existencia de lo que posiblemente serán múltiples accionistas o inversionistas y a la dificultad de que no se pudiera llegar a cubrir créditos con capitales más grandes que los de las empresas de niveles anteriores.

Es importante señalar, desde la promulgación del antes Régimen de Consolidación Fiscal, hasta el actual Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, no se ha regulado en materia mercantil ni en impuestos indirectos, como lo son IVA e IEPS.

Otra prerrogativa que podemos encontrar y obtener en la aplicación del ROGS, es el fortalecimiento financiero a través de la utilización opcional sin llegar a ser

obligatoria, de las normas financieras, ya sean las NIIF, NIF o NIC. Cabe señalar que dentro de las normas financieras no es necesario el tributar en algún régimen fiscal que se asemeje, ya que la mayoría toma como punto de partida el juicio profesional del agente elaborador de los estados financieros.

Así como existen ventajas, de igual manera se puede observar una serie de desventajas, entre las que se observan de manera notoria:

- Las causales por omisión de alguna obligación adicional consisten en dejar de tributar y pagar lo que se debió de haber pagado, más actualizaciones y recargos, ocasiones pudiendo llegar a incurrir en multas, debido al encuadrar en alguna infracción de conformidad con el CFF.
- Adicional a las obligaciones que señala tanto CFF como LISR por ser sujeto pasivo de la relación tributaria, el optar por este régimen implica las obligaciones adicionales señalada en el artículo 70, entre éstas están: presentación de informativas, en caso de realizar operaciones intracompañías utilizar métodos de valuación del art. 180 LISR, hacer pública su información relativa al impuesto diferido.
- En caso de presentación de declaraciones complementarias de integradora o integradas, es necesario realizar procesos adicionales en caso de modificación del factor de integración.
- En caso de que ya no se pueda o no se quiera continuar con el ROGS es necesaria la presentación de un aviso y las sociedades que hubiesen dejado de aplicarlo, quedaran imposibilitadas durante tres ejercicios para poder tributar en el ROGS.

No se puede engañar y decir que como empresario lo pudieras llegar a aplicar de manera individual, está claro que se necesita un grupo de trabajo para que se monitoreen los aspectos que te hacen afín al régimen, e ir planeando y presupuestando el impacto del Resultado Fiscal Integrado, la CUFIN y especialmente en caso de existir la decisión de desincorporación, el cómo se va a actuar.

De manera personal, fue muy grato para mí el poder investigar sobre éste tema, ya que siento me hizo crecer como profesionista, fue hasta la maestría que escuche del ROGS, en la licenciatura no tuve la oportunidad de estudiarlo, desde el momento en que el estimado Profesor Carlos Hugo Maza Arévalo habló de ello, me llamó mucho la atención. Derivado de la práctica profesional con la que cuento, muchos empresarios constituyen una serie de sociedades para poder realizar alguna estrategia fiscal, o usan arrendamiento, honorarios e inversiones, no obstante, ésta es una opción que pudiera llegar a lograr un impacto en la sociedad si fuera de conocimiento público y fácil de entender, que abogados y contadores tuviéramos el conocimiento necesario y esto lo hiciera más económico, sin dejar de considerar la ventaja que es ofrecer seguridad a accionistas en materia de responsabilidad solidaria.

Espero que de ahora en adelante cuando alguien pida asesoría poder comentar sobre el tema y explicarlo de una manera que cualquier persona pueda entenderlo y no tenga temor de llegar a aplicarlo.

Agradezco a la Universidad Autónoma de Aguascalientes y a todos aquellos profesores que aportaron algo a lo largo de la Licenciatura y del Posgrado, estudiar y compartir conocimiento es la mejor manera de dejar una huella en el mundo, la suma de pequeños cambios nos hará lograr el éxito.

Bibliografía

- CFF. (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 ed.). Queretaro, 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.
- NIC. (17 de enero de 2008). Normas Internacionales de Contabilidad. Obtenido de <http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/nic/NIC28.pdf>
- OCDE. (2016). Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20. Paris: 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/laocdeenmexico.htm>
- Venegas, S. (2016). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Progreso SA de CV.

ANEXOS

Anexo 1. *Forma Oficial CGS1 "Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradoras."*

Proceso de solicitud para poder tributar en el ROGS, pag.47.

Anexo 2. *Forma Oficial CGS2 "Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradas."*

Proceso de solicitud para poder tributar en el ROGS, pag.47.

Anexo 3. *Forma 92 "AVISO PARA DEJAR DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES*

Proceso para dejar de tributar en el ROGS, pag.56

Anexo 4. *Forma 93 "AVISO DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES INCORPORACIÓN / DESINCORPORACIÓN".*

Relacionado a la página 56.

Anexo 5. *Estados financieros y cartas del Grupo Bimbo SAB de CV.*

Relacionado al caso práctico, las notas se analizan únicamente las que al parecer del autor impactan.

Anexo 1. Forma Oficial CGS1 "Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradoras."



CUESTIONARIO PARA SOLICITAR LA AUTORIZACIÓN PARA APLICAR EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES. SOCIEDADES INTEGRADORAS

CGS1

I. DATOS GENERALES

DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	<input type="text"/>
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	<input type="text"/>
OBJETO SOCIAL	<input type="text"/>
DOMICILIO FISCAL	<input type="text"/>
NÚMERO TELEFÓNICO CON CLAVE LADA	<input type="text"/>
PÁGINA DE INTERNET	<input type="text"/>

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL	
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	<input type="text"/>
CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN	<input type="text"/>
APELLIDO PATERNO	<input type="text"/>
APELLIDO MATERNO	<input type="text"/>
NOMBRE (S)	<input type="text"/>
DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	<input type="text"/>

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE CUESTIONARIO Y SUS ANEXOS SON VERDADEROS

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE OSTENTANO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO

SE PRESENTA POR DUPLICADO

II. REQUISITOS ESPECÍFICOS

1. PRESENTAR:

- a) Copia de la escritura constitutiva y, en caso de que ésta haya sido modificada, de la compulsión a los estatutos vigentes de la sociedad integradora autenticados por notario o fedatario público. Anexo 1.
- b) Copia de la documentación con la que el representante legal de la integradora acredite su representación. Anexo 2.
- c) Copia de la última acta de asamblea en la que se hayan acordado modificaciones al capital social. Anexo 3.
- d) Cédula en la que se integre su actual capital social, misma que deberá contener nombre de los accionistas, número de acciones de las que son propietarios indicando cuántas son con derecho a voto y cuántas son de voto limitado o preferentes, así como el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas respecto de las acciones con derecho a voto y del capital social. Anexo 4.
- e) En caso de que los actuales accionistas no sean los mismos que aparecen en el acta de asamblea a que se refiere el inciso c) anterior, anexas contrato de compraventa o documento fehaciente que acredite la adquisición de las acciones por parte de dichos accionistas. Anexo 5.
- f) Copia del escrito dirigido a la sociedad integradora por cada una de las sociedades integradas en el que dan su conformidad para determinar su resultado fiscal integrado firmado por el representante legal de cada una de ellas, anexando copia del documento con el que acredite su personalidad conforme a las disposiciones aplicables. Anexo 6.
- g) Copia del libro de registro de accionistas actualizado, autenticado con la firma autógrafa del secretario del consejo de administración o administrador único, acreditando con documentación fehaciente su nombramiento. Anexo 7.
- h) Cuadro analítico en el que conste la relación de sociedades en las que la integradora tenga en propiedad más del 80% de las acciones con derecho a voto, especificando cuáles son de control directo y cuáles de control indirecto, así como el porcentaje de participación accionaria directo o indirecto de la integradora en cada una de ellas. En el caso de control indirecto, indicar a través de que sociedades se tiene dicho control. Anexo 8.
- i) Organigrama en el que se muestre la actual estructura del grupo y los porcentajes de participación accionaria correspondientes. Anexo 9.

2. En el caso de que más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades residentes en el extranjero, deberá acompañar documento que demuestre fehacientemente la residencia de las mismas en términos de los artículos 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 6 de su Reglamento. Anexo 10.

3. En el caso de que sus acciones sean de las que se colocan entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas respectivas, deberá señalar el número de ellas y anexar documentación que acredite tal situación. Anexo 11.

NOTAS

A. La información requerida deberá integrarse en forma individual, ordenada de acuerdo al cuestionario y se deberán identificar los anexos que en el mismo se indican.

B. La documentación que se proporcione deberá ser legible y, en su caso, debidamente protocolizada.

Anexo 2. Forma Oficial CGS2 "Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradas."



CUESTIONARIO PARA SOLICITAR LA AUTORIZACIÓN PARA APLICAR EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES. SOCIEDADES INTEGRADAS

CGS2

I. DATOS GENERALES

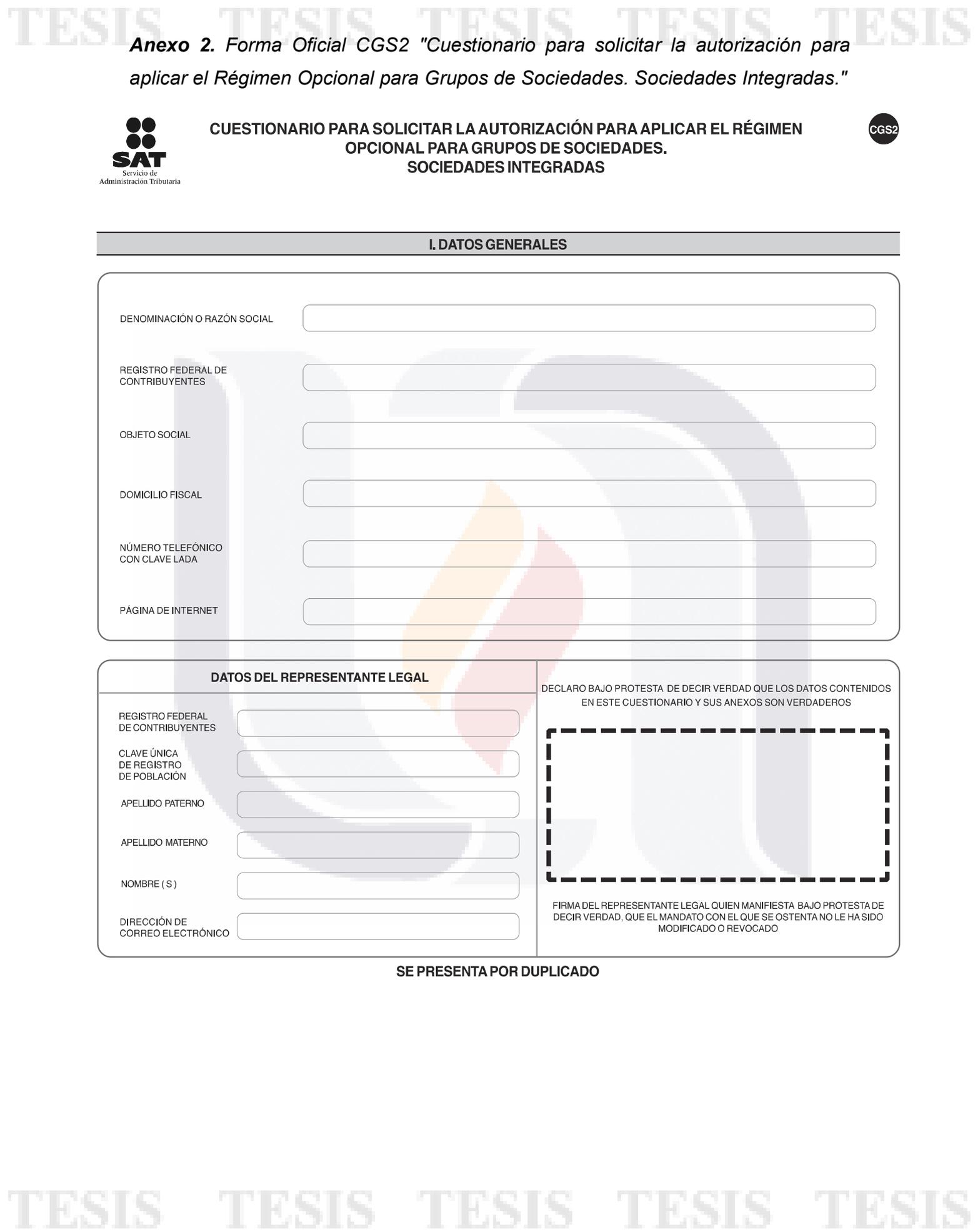
DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	<input type="text"/>
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	<input type="text"/>
OBJETO SOCIAL	<input type="text"/>
DOMICILIO FISCAL	<input type="text"/>
NÚMERO TELEFÓNICO CON CLAVE LADA	<input type="text"/>
PÁGINA DE INTERNET	<input type="text"/>

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL	
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	<input type="text"/>
CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN	<input type="text"/>
APELLIDO PATERNO	<input type="text"/>
APELLIDO MATERNO	<input type="text"/>
NOMBRE(S)	<input type="text"/>
DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	<input type="text"/>

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE CUESTIONARIO Y SUS ANEXOS SON VERDADEROS

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE OSTENTA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO

SE PRESENTA POR DUPLICADO



II. REQUISITOS ESPECÍFICOS

PRESENTAR:

- a) Copia de la escritura constitutiva y, en caso de que ésta haya sido modificada, de la compulsada a los estatutos vigentes de la sociedad integrada autenticados por notario o fedatario público. Anexo 1.
- b) Copia de la documentación con la que el representante legal de la integrada acredite su representación. Anexo 2.
- c) Copia de la última acta de asamblea en la que se hayan acordado modificaciones al capital social. Anexo 3.
- d) Cédula en la que se integre su actual capital social, misma que deberá contener nombre de los accionistas, número de acciones de las que son propietarios indicando cuántas son con derecho a voto y cuántas son de voto limitado o preferentes, así como el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas respecto de las acciones con derecho a voto y del capital social. Anexo 4.
- e) En caso de que los actuales accionistas no sean los mismos que aparecen en el acta de asamblea a que se refiere el inciso c) anterior, anexas copia del contrato de compraventa o documento fehaciente que acredite la adquisición de las acciones por parte de dichos accionistas. Anexo 5.
- f) Copia del libro de registro de accionistas actualizado, autenticada con la firma autógrafa del secretario del consejo de administración o administrador único, acreditando con documentación fehaciente su nombramiento. Anexo 6.

NOTAS

- A. La información requerida deberá integrarse en forma individual, ordenada de acuerdo con el cuestionario y se deberán identificar los anexos que en el mismo se indican.
- B. La documentación que se proporcione deberá ser legible y, en su caso, debidamente protocolizada.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Anexo 3. Forma 92 "AVISO PARA DEJAR DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES"



AVISO PARA DEJAR DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

92

ANVERSO

FECHA DE PRESENTACIÓN: DÍA MES AÑO

DEBERÁ ANOTAR EN CADA APARTADO LA INFORMACIÓN SOLICITADA.

1. DE LA SOCIEDAD INTEGRADORA; O BIEN, DE LA SOCIEDAD FUSIONANTE, ESCIDENTE O ESCINDIDA DESIGNADA

a) DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

b) REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

2. DESINTEGRACIÓN DEL GRUPO

a) EJERCICIO A PARTIR DEL CUAL DEJA DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

b) MOTIVO POR EL CUAL DEJA DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN:

FUSIÓN DE LA INTEGRADORA

ESCISIÓN DE LA INTEGRADORA

INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS

OTRO (ESPECIFIQUE)

3. INTEGRADAS QUE DEJAN DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN

1. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

2. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

3. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

4. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

5. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

Se utilizarán tantas hojas como sea necesario

SE PRESENTA POR DUPLICADO

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

6. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

7. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

8. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

9. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

10. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

11. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

IMPUESTO DIFERIDO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO EN QUE DEJA DE APLICAR LO ESTABLECIDO EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II DE LA LISR

4. DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE (S)

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE AVISO SON VERDADEROS

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE OSTENTA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO

ANEXO 4. Forma 93 "AVISO DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES INCORPORACIÓN / DESINCORPORACIÓN".



AVISO DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES.
INCORPORACIÓN / DESINCORPORACIÓN

93

ANVERSO

FECHA DE PRESENTACIÓN: DÍA MES AÑO

DEBERÁ ANOTAR EN CADA APARTADO LA INFORMACIÓN SOLICITADA.

SOCIEDAD INTEGRADORA

DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

1. INCORPORACIÓN

a) DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL DE LA SOCIEDAD A INCORPORAR

b) REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE LA SOCIEDAD A INCORPORAR

c) FECHA A PARTIR DE LA CUAL CALIFICA COMO SOCIEDAD INTEGRADA

d) MOTIVO DE LA INCORPORACIÓN:
CONSTITUCIÓN ADQUISICIÓN ESCISIÓN OTRO (ESPECIFIQUE)

e) PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN INTEGRABLE

f) CLASE DE PARTICIPACIÓN: DIRECTA INDIRECTA AMBAS

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE LA (S) SOCIEDAD (ES) A TRAVÉS DE LA (S) CUAL (ES) TIENE EL CONTROL INDIRECTO DE LA (S) SOCIEDAD (ES) A INCORPORAR

g) EJERCICIO A PARTIR DEL CUAL TRIBUTARÁ EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES.⁽¹⁾

2. DESINCORPORACIÓN

a) DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL DE LA SOCIEDAD A DESINCORPORAR

b) REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE LA SOCIEDAD A DESINCORPORAR

c) FECHA A PARTIR DE LA CUAL DEJA DE CALIFICAR COMO SOCIEDAD INTEGRADA

d) MOTIVO DE LA DESINCORPORACIÓN:
ENAJENACIÓN FUSIÓN ESCISIÓN INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS OTRO (ESPECIFIQUE)

3. DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE (S)

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE AVISO SON VERDADEROS

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE OSTENTA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO

⁽¹⁾En este caso se anotará el ejercicio siguiente a aquel en que la sociedad califique como sociedad incorporada

SE PRESENTA POR DUPLICADO

Anexo 5. Estados financieros y cartas del Grupo Bimbo SAB de CV.

Ciudad de México, a 18 de marzo de 2020

AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE GRUPO BIMBO, S. A. B. DE C. V.

En mi carácter de presidente del Comité de Auditoría y Prácticas Societarias, (el “Comité”) de Grupo Bimbo, S. A. B. de C. V., (la “Sociedad”), y en cumplimiento a lo dispuesto en el inciso e), fracción II del Artículo 42 de la Ley del Mercado de Valores, rindo a ustedes la opinión del Comité respecto al contenido del informe del Director General en relación con la situación financiera y los resultados de la Sociedad por el año terminado el 31 de diciembre de 2019.

En la opinión del Comité, las políticas y criterios contables y de información, seguidos por la Sociedad y considerada en la preparación de la información financiera consolidada, son adecuados y suficientes y acordes a las normas internacionales de información financiera. Por lo tanto, la información financiera consolidada presentada por el Director General refleja en forma razonable la situación financiera y los resultados de la Sociedad al 31 de diciembre de 2019 y por el año terminado en esa fecha.

Atentamente,



Edmundo Vallejo Venegas
Presidente del Consejo de Auditoría y Prácticas Societarias
de Grupo Bimbo, S. A. B. de C. V.

Ciudad de México, a 18 de marzo de 2020

AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE GRUPO BIMBO, S. A. B. DE C. V.

Estimados miembros del Consejo de Administración.

Para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley del Mercado de Valores, los estatutos de la Sociedad y el Reglamento del Comité de Auditoría y de Prácticas Societarias de Grupo Bimbo, S. A. B. de C. V. (“el Grupo”, “la Compañía”, “la Sociedad”), rindo a ustedes el informe de las actividades que llevó a cabo el Comité de Auditoría y Prácticas Societarias (“el Comité”) en el transcurso del año terminado el 31 de diciembre de 2019. Durante el desarrollo del trabajo tuvimos presentes las recomendaciones establecidas en el Código de Mejores Prácticas Corporativas.

Con base en el programa de trabajo previamente aprobado, el Comité se reunió en siete ocasiones en el año, y desahogamos los temas que por disposición legal están obligados y llevamos a cabo las actividades que describo enseguida:

CONTROL INTERNO

Nos cercioramos que la Administración haya establecido los lineamientos generales en materia de control interno así como los procesos necesarios para su aplicación y cumplimiento, con la ayuda tanto de los Auditores Internos como Externos. Adicionalmente, dimos seguimiento a las observaciones que al respecto desarrollaron ambos cuerpos de auditoría en el cumplimiento de su trabajo.

Los responsables por parte de la Administración nos presentaron los planes de acción correspondientes a las observaciones derivadas de las auditorías internas, de tal manera que el contacto con ellos fue frecuente y sus respuestas satisfactorias.

El Comité conoció las funciones de la Dirección Global de Control Interno y Administración de Riesgos durante el año, en concreto las actividades de Autoevaluación del Control (AEC), con avances y resultados positivos en términos de la cobertura alcanzada y el progreso de los proyectos a nivel global y su cobertura de distintas áreas y organizaciones.

El Comité conoció los avances del proyecto Identity Access Management (IAM) y sus siguientes fases. Se informó que se está trabajando con la firma PwC en la 3ra etapa de este proyecto para mejorar el modelo de gobierno en este tema, previo a la implementación de la herramienta de administración de accesos e identidades programada para el año 2020.

Se presentaron las conclusiones para comparar los riesgos actuales de negocio subrayados por algunas organizaciones globales, expertas en este rubro, con los riesgos identificados por Grupo Bimbo, tanto operativos como transformacionales. Los riesgos identificados se dividieron en dos grupos: 1) riesgos no considerados en la lista prioritaria del grupo, y 2) riesgos donde el Comité solicita se confirme que la Administración le está dando el trato correspondiente. Las conclusiones de este trabajo fueron compartidas con la dirección general. Se informó que el proceso de Enterprise Risk Management cubre ya todas las organizaciones.

CÓDIGO DE ÉTICA

Con el apoyo tanto de Auditoría Interna como de otras instancias de la compañía, nos cercioramos del grado de cumplimiento, por parte de su personal, del Código de Ética vigente en el Grupo.

Conocimos los resultados y temas sobresalientes en la línea de contacto para los colaboradores del Grupo. La Administración nos hizo saber de las acciones que tomaron en tales casos.

AUDITORÍA EXTERNA

Estuvimos en constante contacto con el representante de la firma EY para dar seguimiento a los asuntos relevantes y conocer las actividades llevadas a cabo durante el año, en conjunto con la Administración de la Compañía. La auditoría de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2019 se encuentra concluida y la opinión fue limpia. A partir de 2019, la firma es una sola en todos los países en los que la Compañía opera.

Aprobamos los honorarios correspondientes a estos servicios, incluyendo los relativos a los adicionales por el crecimiento del Grupo y otros servicios permitidos. Nos aseguramos que dichos pagos no interfirieran con su independencia.

El Comité autorizó la revisión por parte de EY del informe de la función de auditoría interna en la revisión de los informes del GRI (Global Reporting Initiative), para efectos del informe anual a Grupo Bimbo, detectándose áreas de mejora en el entendimiento de los indicadores, el soporte documental de pruebas y el proceso de validación final del reporte.

EY presentó sus recomendaciones sobre el buen gobierno corporativo con relación a las operaciones con partes relacionadas. El Comité solicitó a la administración que se revisen las políticas de operaciones con subsidiarias y con partes relacionadas para incorporar los conceptos relacionados a las facultades de la Administración, del Comité de Auditoría y Prácticas Societarias y del Consejo de Administración. Se acordó que las operaciones de giro habitual del negocio con partes relacionadas serán evaluadas anualmente por Auditoría Interna, sin tener que informar trimestralmente al Comité de Auditoría y Prácticas Societarias.

Se presentó el resultado de la evaluación que realizó EY a la función de Auditoría Interna, donde determinó que Grupo Bimbo cumple con la normativa del Institute of Internal Auditors (IIA), de acuerdo con la definición de auditoría interna, los principios fundamentales, las normas y el código de ética emitidos por dicho Instituto, lo que implica que, a partir de 2020, todos los informes de auditoría interna podrán indicar que cumplen con los estándares del IIA.

Los auditores externos nos expusieron, y el Comité aprobó, su enfoque y programa de trabajo y las áreas de interacción con la Dirección de Auditoría Interna del Grupo.

Mantuvimos comunicación directa y estrecha con los auditores externos y trimestralmente nos dieron a conocer los avances de su trabajo, las observaciones que tuvieran y tomamos nota de sus comentarios sobre los estados financieros trimestrales y anuales. Conocimos oportunamente sus conclusiones e informes sobre los estados financieros anuales.

Revisamos el contenido en tiempo y forma del Comunicado Previo a la emisión del Informe de Auditoría Externa (o Informe de los Auditores Independientes) realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría sobre los estados financieros consolidados de la Compañía al 31 de diciembre de 2019 y por el año terminado en esa fecha, los cuales han sido preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (en lo sucesivo IFRS), que emite el Auditor Externo Independiente de la Compañía y apoderado legal de Mancera, S.C. (o EY México), con el objeto de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 35 de las Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Entidades y Emisoras Supervisadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores que Contraten Servicios de Auditoría Externa de Estados Financieros Básicos (en adelante Disposiciones, Circular Única de Auditores Externos o CUAE).

Por último, evaluamos los servicios que prestó la firma de auditores externos, correspondientes al año 2019 y conocimos oportunamente los estados financieros preliminares.

AUDITORÍA INTERNA

Se aprobó el plan de auditoría para el año 2020, correspondiente a un total de 418 auditorías en 29 países distintos. Se revisó con detalle el universo auditable entre entidades legales, fábricas, centros de ventas, sistemas y proyectos, entre otros. En particular, se solicitó monitorear de cerca los riesgos de ciberseguridad de la compañía a nivel global.

En cada una de las sesiones de este Comité, recibimos y aprobamos los informes periódicos relativos al avance del programa de trabajo aprobado.

Dimos seguimiento a las observaciones y sugerencias que hizo Auditoría Interna y nos cercioramos que la Administración solucionara las desviaciones de control interno señaladas, por lo que consideramos que el estado que guarda dicho sistema es razonablemente correcto.

Autorizamos el plan anual de capacitación para el personal del área y nos cercioramos de su efectividad. En dicho plan participan activamente diversas firmas de profesionales especializados, de tal manera que los temas cubiertos mantienen actualizados a los integrantes de esta función.

El Comité autorizó a la Dirección de Auditoría Interna utilizar los servicios de la firma Baker Tilly para los trabajos de auditoría interna de finanzas y tecnologías de información, para las operaciones de Bimbo QSR en Sudáfrica y China.

SEGURIDAD

Se recibió el informe del Director Global de Seguridad y Protección donde dio a conocer los riesgos corporativos relevantes destacando el robo de información, la delincuencia organizada y las infiltraciones laborales. Se informó también acerca de los ilícitos externos e internos relevantes, siendo el uso de los sistemas de administración de inventarios en CV's y CEDIS una de las debilidades de control más importantes. Se informó que esta dirección está en proceso de diagnóstico de las operaciones de BBU y Bimbo Canadá.

TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

El Director Global de Infraestructura de Sistemas presentó un resumen de las acciones encaaminadas a la prevención y mitigación de riesgo en materia de ciberseguridad. Este comité sugirió a la dirección reunirse con los auditores externos para revisar las mejores prácticas en la industria. Finalmente, se sugirió reforzar el plan de contención de crisis y el plan de continuidad de negocio, según las políticas globales de Grupo Bimbo en esta materia.

INFORMACIÓN FINANCIERA Y POLÍTICAS CONTABLES

En conjunto con las personas responsables de la preparación de los estados financieros trimestrales y anuales de la sociedad, los conocimos, revisamos y recomendamos al Consejo de Administración su aprobación y otorgamos la autorización para ser publicados. Para llevar a cabo este proceso tomamos en cuenta la opinión y observaciones que emitieron los auditores externos.

Con apoyo de los auditores internos y externos y para opinar sobre los estados financieros nos cercioramos de que los criterios, políticas contables y la información utilizados por la Administración para preparar la información financiera fueran adecuados y suficientes y se hayan aplicado en forma consistente con el ejercicio anterior, considerando los cambios aplicables tanto en el año como para el año anterior, relacionados con las IFRS. En consecuencia, la información presentada por la Administración refleja en forma razonable la situación financiera, los resultados de la operación, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de la Sociedad.

CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVIDAD Y LEYES APLICABLES. CONTINGENCIAS

Nos aseguramos de la existencia y confiabilidad de los controles internos establecidos por la empresa para dar cabal cumplimiento de las diferentes disposiciones legales a que está sujeta, cerciorándonos que estuviesen adecuadamente reveladas en la información financiera. Todo lo anterior con el apoyo de los auditores internos y externos.

Al cierre de cada trimestre revisamos las diversas contingencias fiscales, legales y laborales existentes en la empresa y nos cercioramos de que el procedimiento establecido para identificarlas fuera integral y se siguiera consistentemente, para que la Administración tuviera los elementos para su oportuno y adecuado seguimiento. Se revisó la situación y el progreso que guardan las actividades relacionadas con los casos que enfrenta el grupo en Canadá y en Brasil con base en la información generada, la opinión de los despachos de abogados que llevan los casos en ambos países y los avances de las investigaciones efectuadas por parte de las autoridades locales.

La Dirección Global Fiscal presentó las particularidades de los BEPS y el avance de la realización de los estudios de precios de transferencia por parte de PwC, siendo su evaluación sobre el desempeño de esta firma muy positiva.

La Dirección Global de Planeación Financiera comentó acerca de la gestión global de seguros, donde destaca la necesidad de fortalecer la prevención por riesgos ocasionados por desastres naturales.

CUMPLIMIENTO DE OTRAS OBLIGACIONES

Llevamos a cabo las reuniones con los directivos y funcionarios de la Administración que consideramos necesarias para mantenernos informados de la marcha de la Sociedad y las actividades y eventos relevantes y poco usuales.

Tuvimos conocimiento de los asuntos significativos que pudieron implicar posibles incumplimientos a las políticas de operación, sistema de control interno y políticas de registro contable, así mismo, fuimos informados sobre las medidas correctivas tomadas en cada uno de ellos, encontrándolas satisfactorias.

No juzgamos necesario solicitar el apoyo y opinión de expertos independientes pues los asuntos tratados en cada sesión fueron debidamente sustentados por la información relativa y por tanto las conclusiones a las que llegamos fueron satisfactorias para los consejeros miembros del Comité.

OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Revisamos y recomendamos al Consejo para su aprobación, todas y cada una de las operaciones con partes relacionadas que requieren de aprobación por el Consejo de Administración por el ejercicio de 2019, así como las operaciones recurrentes que se proyectan celebrar durante el ejercicio de 2020 y que requieren de aprobación por el Consejo de Administración.

EVALUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Revisamos y recomendamos al Consejo para su aprobación, la evaluación de la gestión y retribución del Director General, así como de los directivos que conforman el Comité Ejecutivo para el ejercicio de 2019, previamente revisada y recomendada por el Comité de Evaluación y Resultados

En mi calidad de Presidente del Comité de Auditoría y Prácticas Societarias, reporté al Consejo de Administración las actividades que desarrollamos colegiadamente al interior de dicho órgano.

Los trabajos que llevamos a cabo, quedaron debidamente documentados en actas preparadas de cada reunión, las cuales fueron revisadas y aprobadas oportunamente por los integrantes del Comité.

Atentamente,



Edmundo Vallejo Venegas
Presidente del Consejo de Auditoría y Prácticas Societarias
de Grupo Bimbo, S. A. B. de C. V.

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN Y A LA ASAMBLEA GENERAL DE ACCIONISTAS DE GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

OPINIÓN

Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de Grupo Bimbo, S.A.B. de C.V. y Subsidiarias (la “Compañía”), que comprenden los estados consolidados de situación financiera al 31 de diciembre de 2019 y 2018, y los estados consolidados de resultados y otros resultados integrales, de cambios en el capital contable y de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros consolidados que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera consolidada de Grupo Bimbo, S.A.B. de C.V. y Subsidiarias al 31 de diciembre de 2019 y 2018, así como sus resultados consolidados y sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por sus siglas en inglés).

PÁRRAFO DE ÉNFASIS

Como se menciona en la nota 2a) a los estados financieros consolidados, el 1 de enero de 2019 la Compañía adoptó la NIIF 16 “Arrendamientos”, la cual establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de arrendamientos. La Compañía decidió utilizar el enfoque retrospectivo modificado para la adopción de la NIIF 16.

FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados” de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con el “Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores” (“Código de Ética del IESBA”) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en México por el “Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos” (“Código de Ética del IMCP”) y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

OTROS ASUNTOS

Los estados financieros consolidados de Grupo Bimbo, S.A.B de C.V. y Subsidiarias, por el año terminado al 31 de diciembre de 2017, fueron examinados por otro auditor, quien expresó una opinión sin salvedades con fecha 12 de marzo de 2018.

ASUNTOS CLAVES DE AUDITORÍA

Los asuntos clave de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados por el año terminado al 31 de diciembre de 2019. Estos asuntos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, por lo que no expresamos una opinión por separado sobre dichos asuntos. Para cada asunto clave de auditoría, describimos cómo se abordó el mismo en el contexto de nuestra auditoría.

Hemos cumplido las responsabilidades descritas en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados” de nuestro informe, incluyendo las relacionadas con los asuntos clave de auditoría. Consecuentemente, nuestra auditoría incluyó la aplicación de procedimientos diseñados a responder a nuestra evaluación de los riesgos de desviación material de los estados financieros consolidados adjuntos. Los resultados de nuestros procedimientos de auditoría, incluyendo los procedimientos aplicados para abordar los asuntos clave de la auditoría descritos más adelante, proporcionan las bases para nuestra opinión de auditoría de los estados financieros consolidados adjuntos.

EVALUACIÓN DE DETERIORO DEL CRÉDITO MERCANTIL, ACTIVOS INTANGIBLES DESCRIPCIÓN DEL ASUNTO CLAVE DE AUDITORÍA

Como se revela en la Notas 11 y 12 de los estados financieros consolidados, el valor del crédito mercantil y activos intangibles al 31 de diciembre de 2019 ascienden a \$114,112 millones.

El análisis de deterioro del crédito mercantil y activos intangibles fue importante para nuestra auditoría ya que los valores de los mismos con respecto a los estados financieros consolidados son significativos y la determinación de su valor de recuperación involucra juicios y estimaciones significativos por parte de la Administración, que se ven afectados por condiciones futuras como son las de mercado. Adicionalmente, el cálculo del valor de recuperación conlleva el riesgo de que los flujos de efectivo futuros utilizados en su determinación difieran de las expectativas o que los resultados sean distintos a los valores originalmente estimados.

CÓMO NUESTRA AUDITORÍA ABORDÓ ESTE ASUNTO

Utilizamos a nuestros especialistas internos quienes evaluaron los supuestos clave y metodología utilizada por la Administración de la Compañía en su análisis de deterioro.

Evaluamos los supuestos de la Administración relacionados con las tasas de crecimiento anual y proyecciones de costos junto con otros supuestos clave utilizados en la elaboración de las pruebas de deterioro.

Evaluamos los planes de negocio que la Compañía utilizó como base para realizar sus estimaciones de flujos futuros de efectivo en el análisis de deterioro de las unidades generadoras de efectivo que consideramos en nuestro alcance.

Evaluamos el entorno macroeconómico, incluyendo comparaciones contra el desempeño de participantes del mercado de los cuales hay información pública disponible.

Evaluamos la razonabilidad de las revelaciones incluidas en los estados financieros consolidados de la Compañía.

ADQUISICIONES DE NEGOCIOS **DESCRIPCIÓN DE LOS ASUNTOS CLAVE DE AUDITORÍA**

Hemos considerado la distribución del método de compra, ya sea preliminar o final, en la adquisición de negocios como un asunto significativo, debido a la complejidad en su determinación, el análisis de su contabilización y la valoración de la contraprestación transferida.

En la Nota 3 de los estados financieros consolidados adjuntos, se describe con mayor detalle la política contable utilizada por la Administración para el reconocimiento de adquisiciones y la Nota 1 muestra las adquisiciones de negocios del año.

CÓMO NUESTRA AUDITORÍA ABORDÓ ESTE ASUNTO

Involucramos a nuestros especialistas internos quienes evaluaron los supuestos clave y metodología utilizada por la Administración de la Compañía en su análisis de la asignación ya sea preliminar o final del precio de compra.

Analizamos la asignación final y preliminar del precio de compra de las adquisiciones realizadas durante el ejercicio, así como la contabilización de la contraprestación transferida.

Evaluamos la razonabilidad de las revelaciones de la Compañía sobre la adquisición de negocios y la asignación final, en los Estados Financieros Consolidados.

OTRA INFORMACIÓN CONTENIDA EN EL INFORME ANUAL 2019 DE LA COMPAÑÍA

La otra información comprende la información incluida en el Reporte Anual presentado a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores ("CNBV") y el informe anual presentado a los accionistas, pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente. Esperamos disponer de la otra información después de la fecha de este informe de auditoría. La Administración es responsable de la otra información.

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresaremos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer y considerar la otra información que identificamos anteriormente, y al hacerlo, considerar si existe una inconsistencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una desviación material en la otra información por algún otro motivo.

Cuando leamos y consideremos el Reporte Anual presentado a la CNBV y el informe anual presentado a los accionistas, si concluimos que contiene una desviación material, estamos obligados a comunicar el asunto a los responsables del gobierno de la Compañía y emitir la declaratoria sobre el Reporte Anual requerida por la CNBV, en la cual se describirá el asunto.

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno de la Compañía en relación con los estados financieros consolidados

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de desviación material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros consolidados, la Administración es responsable de la evaluación de la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha excepto si la Administración tiene intención de liquidar la Compañía o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

El Comité de Auditoría y Prácticas Societarias es responsable de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de desviación material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una desviación material cuando existe. Las desviaciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros consolidados.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de desviación material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una desviación material debida a fraude es más elevado que en el caso de una desviación material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Compañía.
- Evaluamos lo adecuado de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, de la base contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros consolidados o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Compañía deje de continuar como negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros consolidados, incluida la información revelada, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación razonable.
- Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Comunicamos al Comité de Auditoría y Prácticas Societarias de la Compañía en relación con, entre otros asuntos, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos al Comité de Auditoría y Prácticas Societarias de la Compañía una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con el Comité de Auditoría y Prácticas Societarias de la Compañía, determinamos los más significativos en la auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual y que son, en consecuencia, los asuntos clave de la auditoría. Describimos dichos asuntos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe cuando se espera razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían a los beneficios de interés público de dicho asunto.

El socio responsable de la auditoría es quien suscribe este informe.

Mancera, S.C.
Integrante de Ernst & Young Global Limited



C.P.C. Adán Aranda Suárez

18 de marzo de 2020
Ciudad de México, México

Anexo 5. Estados financieros y cartas del Grupo Bimbo SAB de CV.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos)

	NOTAS	AL 31 DE DICIEMBRE DE		
		2019	2018	2017
Activo				
Activo circulante:				
Efectivo y equivalentes de efectivo		\$ 6,251	\$ 7,584	\$ 7,216
Cuentas por cobrar a clientes y otras cuentas por cobrar, neto	5	26,198	25,950	24,806
Inventarios	6	9,819	9,340	8,368
Pagos anticipados		1,188	1,098	975
Instrumentos financieros derivados	17	143	106	682
Depósitos en cuentas de garantía de instrumentos financieros derivados	17	325	619	417
Activos clasificados como mantenidos para su venta	8	273	154	26
Total del activo circulante		44,197	44,851	42,490
Propiedades, planta y equipo, neto	8	84,341	87,243	82,972
Activos por derecho de uso, neto	9	25,550	-	-
Inversión en asociadas	10	2,871	2,645	2,318
Instrumentos financieros derivados	17	1,533	3,017	2,592
Impuestos a la utilidad diferidos	16	4,590	3,886	6,288
Activos intangibles, neto	11	51,318	54,476	56,194
Crédito mercantil	12	62,794	65,513	63,426
Otros activos, neto		1,887	1,685	2,969
Total del activo		\$ 279,081	\$ 263,316	\$ 259,249
Pasivo y capital contable				
Pasivo a corto plazo:				
Porción a corto plazo de la deuda a largo plazo	13	\$ 5,408	\$ 1,153	\$ 1,885
Cuentas por pagar a proveedores		23,105	21,074	19,677
Otras cuentas por pagar y pasivos acumulados	14	18,473	23,055	21,800
Pasivo por arrendamientos	9	4,599	-	-
Cuentas por pagar a partes relacionadas	15	1,064	909	955
Impuesto sobre la renta	16	115	256	1,073
Participación de los trabajadores en las utilidades		1,183	1,423	1,286
Instrumentos financieros derivados	17	673	879	241
Total del pasivo a corto plazo		54,620	48,749	46,917
Deuda a largo plazo	13	81,264	88,693	91,546
Pasivo por arrendamientos	9	20,741	-	-
Instrumentos financieros derivados	17	437	347	-
Beneficios a empleados	18	30,426	25,885	30,638
Impuestos a la utilidad diferidos	16	5,241	5,720	4,682
Otros pasivos a largo plazo	19	8,041	9,347	8,442
Total del pasivo		200,770	178,741	182,225
Capital contable:				
Capital social	20	4,156	4,199	4,225
Utilidades retenidas		61,332	59,238	60,849
Otro instrumento financiero de capital		8,931	9,138	-
Efecto acumulado de conversión de operaciones extranjeras		1,247	4,739	7,144
(Pérdidas) utilidades actuariales de planes de beneficios definidos de obligaciones laborales		(226)	3,131	459
Valuación de instrumentos financieros de capital		(422)	(386)	-
(Pérdidas) utilidades por realizar de instrumentos derivados de cobertura de flujos de efectivo	17	(1,282)	(369)	90
Participación controladora		73,736	79,690	72,767
Participación no controladora		4,575	4,885	4,257
Total del capital contable		78,311	84,575	77,024
Total pasivo y capital contable		\$ 279,081	\$ 263,316	\$ 259,249

Las notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros consolidados.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE RESULTADOS

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos, excepto la utilidad básica por acción ordinaria que está expresada en

	NOTAS	POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE		
		2019	2018	2017
Ventas netas		\$ 291,926	\$ 289,320	\$ 268,485
Costo de ventas	21	138,184	135,669	124,765
Utilidad bruta		153,742	153,651	143,720
Gastos generales:				
Distribución y venta		110,234	109,701	103,865
Administración		16,641	19,006	18,134
Gastos de integración		2,435	1,855	2,929
Otros gastos, neto	22	4,013	4,580	1,320
	21	133,323	135,142	126,248
Utilidad de operación		20,419	18,509	17,472
Costo integral de financiamiento:				
Intereses a cargo	23	8,561	7,668	5,872
Intereses ganados		(560)	(386)	(314)
Pérdida (ganancia) cambiaria, neta		445	(85)	118
Pérdida (ganancia) por posición monetaria		114	(202)	79
		8,560	6,995	5,755
Participación en los resultados de compañías asociadas	10	249	194	234
Utilidad antes de impuestos a la utilidad		12,108	11,708	11,951
Impuestos a la utilidad	16	4,733	4,897	6,282
Utilidad neta consolidada		\$ 7,375	\$ 6,811	\$ 5,669
Participación controladora		\$ 6,319	\$ 5,808	\$ 4,629
Participación no controladora		\$ 1,056	\$ 1,003	\$ 1,040
Utilidad básica por acción ordinaria		\$ 1.36	\$ 1.24	\$ 0.98
Promedio ponderado de acciones en circulación, expresado en miles de acciones		4,651,529	4,689,122	4,701,910

Las notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros consolidados.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE RESULTADOS Y OTROS RESULTADOS INTEGRALES

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos)

	NOTAS	2019	2018	2017
Utilidad neta consolidada		\$ 7,375	\$ 6,811	\$ 5,669
Otros resultados integrales				
Partidas que no se reclasificarán a resultados en un futuro:				
Valuación de instrumentos financieros de capital	3c	(36)	(386)	-
Variación neta de (pérdidas) utilidades actuariales de planes de beneficios definidos de las obligaciones laborales		(4,715)	3,782	571
Impuesto a la utilidad	16	1,358	(1,110)	(11)
		(3,393)	2,286	560
Partidas que se reclasificarán a resultados en un futuro:				
Efectos de cobertura económica neta		2,124	820	2,492
Efectos de conversión del año de operaciones extranjeras		(5,321)	(2,981)	(4,685)
Variación neta de la (pérdida) utilidad por realizar de instrumentos de cobertura de flujos de efectivo	17	(1,353)	(608)	977
Impuesto a la utilidad	16	(304)	(97)	(1,330)
		(4,854)	(2,866)	(2,546)
Total de otros resultados integrales		(8,247)	(580)	(1,986)
Resultado integral consolidado		\$ (872)	\$ 6,231	\$ 3,683
Participación controladora atribuible al resultado integral		\$ (1,479)	\$ 5,230	\$ 2,754
Participación no controladora atribuible al resultado integral		\$ 607	\$ 1,001	\$ 929

Las notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros consolidados.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos)

	NOTAS	POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE		
		2019	2018	2017
Flujos de efectivo de actividades de operación				
Utilidad antes de impuestos a la utilidad		\$ 12,108	\$ 11,708	\$ 11,951
Ajustes por:				
Depreciación y amortización	8, 9, 11	14,373	10,000	8,761
Pérdida (utilidad) en venta de propiedades, planta y equipo		17	14	702
Participación en los resultados de compañías asociadas		(249)	(194)	(234)
Deterioro de activos de larga duración		1,318	907	545
Planes de pensiones multipatronales y otros pasivos a largo plazo	22	1,762	(401)	89
Costo laboral del servicio actual	18	717	986	826
Intereses a cargo	23	8,561	7,668	5,872
Intereses a favor		(560)	(386)	(314)
Gastos de arrendamientos de corto plazo y bajo valor	9	2,141	-	-
Cambios en activos y pasivos:				
Cuentas por cobrar a clientes y otras cuentas por cobrar		(1,348)	(1,250)	(591)
Inventarios		(876)	(1,194)	(898)
Pagos anticipados		(135)	(167)	(205)
Cuentas por pagar a proveedores		2,187	360	2,041
Otras cuentas por pagar y pasivos acumulados		(3,406)	306	(3,592)
Cuentas por pagar a partes relacionadas		156	(46)	140
Impuestos a la utilidad pagados		(3,961)	(4,327)	(4,420)
Depósitos en cuentas de garantía de instrumentos financieros derivados		294	(202)	331
Participación de los trabajadores en las utilidades		(241)	137	154
Beneficios a empleados y previsión social		(2,197)	(2,809)	123
Activos clasificados como mantenidos para su venta		-	(128)	(111)
Gastos de arrendamientos de corto plazo y bajo valor		(2,141)	-	-
Flujos netos de efectivo generados en actividades de operación		28,520	20,982	21,170
Actividades de inversión				
Adquisición de propiedades, planta y equipo	8	(13,117)	(15,067)	(13,446)
Adquisiciones de negocios, neto de efectivo recibido	1	(94)	(3,600)	(12,482)
Cobros por venta de propiedades, planta y equipo		470	599	333
Adquisición de activos intangibles	11	(264)	(760)	-
Incremento de derechos de distribución en entidades estructuradas	11	(132)	(180)	(523)
Otros activos		(89)	232	(1,281)
Dividendos cobrados asociadas	10	73	42	24
Intereses cobrados		330	386	314
Aportaciones de capital social en asociadas	10	(49)	(43)	(9)
Flujos netos de efectivo utilizados en actividades de inversión		(12,872)	(18,391)	(27,070)

(Continúa)

**POR LOS AÑOS TERMINADOS EL
31 DE DICIEMBRE DE**

	NOTAS	2019	2018	2017
Actividades de financiamiento				
Préstamos obtenidos	13	22,594	8,024	40,772
Pago de préstamos	13	(22,640)	(11,005)	(26,904)
Pago de instrumentos financieros derivados asociados a la deuda		(1,070)	1,557	(2,117)
Intereses pagados		(5,681)	(7,280)	(4,429)
Rendimientos instrumento financiero de capital		(595)	(104)	-
Dividendos pagados		(2,103)	(1,646)	(1,364)
Pagos de arrendamiento	9	(4,784)	-	-
Emisión de instrumento de capital	20	-	8,986	-
Pagos de cobertura de tasas de interés		(1,411)	(412)	(1,401)
Cobros de coberturas de tasa de interés		835	665	1,596
Recompra de acciones	20	(1,748)	(1,107)	(53)
Depósitos en cuentas de garantía de instrumentos financieros derivados		-	-	392
Flujos netos de efectivo (utilizados en) generados por actividades de financiamiento		(16,603)	(2,322)	6,492
Ajuste en el valor del efectivo por efecto de tipo de cambio y efectos inflacionarios		(378)	99	(190)
Incremento neto de efectivo y equivalentes de efectivo		(1,333)	368	402
Efectivo y equivalentes de efectivo al principio del período		7,584	7,216	6,814
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del período		\$ 6,251	\$ 7,584	\$ 7,216

(Concluye)

Por los años que terminaron el 31 de diciembre de 2019, 2018 y 2017, no hubo transacciones materiales no monetarias. Las notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros consolidados.

Anexo 5. Estados financieros y cartas del Grupo Bimbo SAB de CV.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE CAMBIOS EN EL CAPITAL CONTABLE

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos)

	CAPITAL SOCIAL	INSTRUMENTO FINANCIERO DE CAPITAL	UTILIDADES RETENIDAS	OTROS RESULTADOS INTEGRALES ACUMULADOS	TOTAL DE PARTICIPACIÓN CONTROLADORA	PARTICIPACIÓN NO CONTROLADORA	TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE
Saldos al 31 de diciembre de 2016	\$ 4,226	\$ -	\$ 57,636	\$ 9,568	\$ 71,430	\$ 3,646	\$ 75,076
Efecto de consolidación de entidades estructuradas	-	-	-	-	-	(530)	(530)
Incremento de la participación no controladora (Nota 1)	-	-	-	-	-	212	212
Decreto de dividendos	-	-	(1,364)	-	(1,364)	-	(1,364)
Recompra de acciones (Nota 20)	(1)	-	(52)	-	(53)	-	(53)
Saldos antes de utilidad integral	4,225	-	56,220	9,568	70,013	3,328	73,341
Utilidad neta consolidada del año	-	-	4,629	-	4,629	1,040	5,669
Otros resultados integrales	-	-	-	(1,875)	(1,875)	(111)	(1,986)
Utilidad integral consolidada	-	-	4,629	(1,875)	2,754	929	3,683
Saldos al 31 de diciembre de 2017	4,225	-	60,849	7,693	72,767	4,257	77,024
Emisión de instrumento financiero de capital, neto	-	9,138	-	-	9,138	-	9,138
Dividendos instrumento financiero de capital, neto	-	-	(104)	-	(104)	-	(104)
Efectos de adopción de CINIIF 23 (Nota 19)	-	-	(2,283)	-	(2,283)	-	(2,283)
Efectos de adopción de NIIF 9	-	-	32	-	32	-	32
Efectos de adopción de NIIF 15	-	-	(157)	-	(157)	-	(157)
Efectos de adopción de NIC 29 (Argentina) (Nota 3f)	-	-	(2,180)	-	(2,180)	-	(2,180)
Efecto de consolidación de entidades estructuradas	-	-	-	-	-	(864)	(864)
Incremento de la participación no controladora (Nota 1)	-	-	-	-	-	491	491
Decreto de dividendos	-	-	(1,646)	-	(1,646)	-	(1,646)
Recompra de acciones (Nota 20)	(26)	-	(1,081)	-	(1,107)	-	(1,107)
Saldos antes de utilidad integral	4,199	9,138	53,430	7,693	74,460	3,884	78,344
Utilidad neta consolidada del año	-	-	5,808	-	5,808	1,003	6,811
Otros resultados integrales	-	-	-	(578)	(578)	(2)	(580)
Utilidad integral consolidada	-	-	5,808	(578)	5,230	1,001	6,231
Saldos al 31 de diciembre de 2018	4,199	9,138	59,238	7,115	79,690	4,885	84,575
Rendimientos instrumento financiero de capital	-	-	(595)	-	(595)	-	(595)
Efecto de impuestos sobre instrumento financiero de capital	-	(207)	178	-	(29)	-	(29)
Efecto de consolidación de entidades estructuradas	-	-	-	-	-	(917)	(917)
Decreto de dividendos	-	-	(2,103)	-	(2,103)	-	(2,103)
Recompra de acciones (Nota 20)	(43)	-	(1,705)	-	(1,748)	-	(1,748)
Saldos antes de utilidad integral	4,156	8,931	55,013	7,115	75,215	3,968	79,183
Utilidad neta consolidada del año	-	-	6,319	-	6,319	1,056	7,375
Otros resultados integrales	-	-	-	(7,798)	(7,798)	(449)	(8,247)
Utilidad integral consolidada	-	-	6,319	(7,798)	(1,479)	607	(872)
Saldos al 31 de diciembre de 2019	\$ 4,156	\$ 8,931	\$ 61,332	\$ (683)	\$ 73,736	\$ 4,575	\$ 78,311

Las notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros consolidados.