



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Facultad de Contaduría y Administración**

**Consolidación de Resultados en Empresas Controladoras  
para Efectos del Impuesto sobre la Renta**

**Seminario de Investigación Contable**

Que para obtener el título de:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P r e s e n t a :**

**José Manuel Cuevas Sáinz de la Peña**

**Director del Seminario: C.P. Gilda Escobedo Toledo**

**México, D. F.**

**1982**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

CONSOLIDACION DE RESULTADOS EN EMPRESAS  
CONTROLADORAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO I. DEFINICION DE CONCEPTOS.

- 1.1. Objeto del Impuesto sobre la Renta
- 1.2. Utilidad y pérdida fiscal, utilidad y pérdida fiscal ajustada y resultado fiscal.
- 1.3. Empresa controladora y empresa tenedora
- 1.4. Empresa subsidiaria, empresa asociada y empresa afiliada.
- 1.5. Estados financieros consolidados.
  - 1.5.1. Concepto
  - 1.5.2. Justificación
  - 1.5.3. Proceso consolidación
  - 1.5.4. Observancia a principios de contabilidad
- 1.6. Método de Participación
  - 1.6.1. Concepto
  - 1.6.2. Justificación
  - 1.6.3. Aplicación del Método de Participación
  - 1.6.4. Observancia a principios de contabilidad
- 1.7. El dictamen fiscal
- 1.8. Deducción adicional
- 1.9. Diversas instituciones (definición legal)
  - 1.9.1. Instituciones de Crédito

- 1.9.2. Instituciones de Seguros
- 1.9.3. Instituciones Auxiliares de Crédito
- 1.9.4. Sociedades de Inversión
- 1.9.5. Casas de Bolsa

## CAPITULO II. ANTECEDENTES HISTORICOS

- 2.1. Ley del Impuesto sobre la Renta
- 2.2. Unidades de Fomento
  - 2.2.1. Concepto
  - 2.2.2. Sociedad de Fomento
  - 2.2.3. Sociedad Promovida
  - 2.2.4. Obligaciones fiscales
  - 2.2.5. Requisitos
  - 2.2.6. Término de vigencia

## CAPITULO III. CONSOLIDACION FISCAL

- 3.1. Requisitos y limitaciones
  - 3.1.1. Sociedad controladora
    - 3.1.1.1. Requisitos de existencia
    - 3.1.1.2. Posesión de sus acciones
    - 3.1.1.3. Otros requisitos
    - 3.1.1.4. Sociedades que no se consideran controladoras
  - 3.1.2. Sociedad controlada
    - 3.1.2.1. Requisitos de existencia
    - 3.1.2.2. Otros requisitos
    - 3.1.2.3. Sociedades que no se consideran controladas
  - 3.1.3. Obligación de cumplir requisitos

3.2. Procedimiento de consolidación

3.2.1. Base de aplicación

3.2.2. Determinación del resultado fiscal consolidado

3.2.3. Conceptos especiales de consolidación

3.2.3.1. Enajenación entre empresas del grupo de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales

3.2.3.2. Deducción por inversiones objeto de enajenación entre empresas del grupo

3.2.3.3. Enajenación a terceros de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales que hayan sido previamente enajenadas entre empresas del grupo

3.2.3.4. Gastos e ingresos por operaciones entre empresas del grupo

3.2.3.5. Ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital

3.2.3.6. Enajenación de mercancías entre empresas del grupo

3.2.3.7. Deducción adicional

3.2.3.8. Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores

3.2.4. Declaración consolidada

3.3. Integración de empresas controladas

3.3.1. Incorporación

3.3.2. Desincorporación

3.4. Obligaciones

3.4.1. Sociedad controladora

3.4.2. Sociedad controlada

3.5. Diferencias entre consolidación fiscal y consolidación contable

#### CAPITULO IV. CASO PRACTICO

4.1. Antecedentes

4.2. Resolución del Problema

#### SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES

#### REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

#### APENDICE

## INTRODUCCION

Para el año de 1982, una de las más relevantes reformas fiscales, la constituyó la introducción de un nuevo capítulo en el título - II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referente a las sociedades - controladoras. Este capítulo, contemplado por los artículos 57A a -- 57L, introduce en la ley, la opción de consolidar para efectos fisca-- les, los resultados de sociedades integradas como controladas y contro-- ladora, permitiendo calcular el impuesto correspondiente sobre una so-- la base.

Este nuevo capítulo mereció mi atención por lo novedoso de su introducción en la ley y por el avance en materia tributaria que ello representa, al buscar el legislador la equidad en el pago del impues-- to, permitiendo calcularlo sobre lo que es el ingreso real de una so-- ciedad controladora. Asimismo, fue mi deseo al efectuar esta investi-- gación, el ayudar en la evaluación y aplicación de esta opción, a los-- profesionistas de la contaduría pública que tengan contacto con este - tipo de sociedades.

A lo largo de la investigación, pude observar que la opción de consolidación que aquí se trata, será beneficiosa para aquellos grupos que, se integren por empresas que arrojen pérdida algunas y, utilidad-- otras, ya que esta opción permitirá compensar en el mismo ejercicio, - las pérdidas contra las utilidades que se generen, con el consecuente-- beneficio financiero que se logra, con la reducción inmediata del pago del Impuesto sobre la Renta.

La investigación que aquí presento, la llevé a cabo consultando interpretaciones sobre la materia de diversos autores y profesionistas del área, bajo la acertada guía de mi directora de seminario, la C.P. Gilda Escobedo Toledo, quien con sus valiosos comentarios contribuyó en gran medida a la realización de este trabajo.

Complemento de esas interpretaciones, lo constituyó el análisis y exposición que de estos comentarios hice, además de los diversos criterios propios que incluí en la investigación.

El trabajo, lo inicio con una definición de los principales conceptos de carácter técnico, que considero serán útiles, para la mejor comprensión de los capítulos subsiguientes.

En el segundo capítulo, continuo con los antecedentes históricos, que tuvo la consolidación de resultados para efectos fiscales, donde observamos que no es una opción del todo nueva, sino que ya nuestra legislación la había contemplado en otras ocasiones, aunque de una manera menos aplicable en la práctica.

Posteriormente, expongo los lineamientos de la opción para determinar el Impuesto sobre la Renta, con base en el resultado fiscal consolidado, señalando las limitaciones, requisitos y mecánica que se desarrolla en torno a ella. Observé que, el tomar la opción, requiere de un buen apoyo administrativo y controles, aunque, de cualquier manera, la opción aquí expuesta, exige menos requisitos de los que existían para las opciones contempladas, en los antecedentes históricos de

la consolidación para efectos fiscales, por lo que, considero que podrá ser aprovechada por grupos empresariales bien organizados.

Finalmente en el capítulo IV, expongo un caso práctico de aplicación de la opción, que estimo facilita la comprensión de la mecánica de la consolidación, a fin de que, el lector pueda aplicarlos al mayor número de casos específicos que se le presenten en la práctica profesional.

JOSE MANUEL CUEVAS SAINZ DE LA PENA

ABREVIATURAS UTILIZADAS EN ESTA INVESTIGACION

ISR            Impuesto sobre la Renta  
LISR           Ley del Impuesto sobre la Renta  
S.H.C.P.      Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
R A D        Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas  
                 disposiciones en materia fiscal.

## C A P I T U L O   I

### DEFINICION DE CONCEPTOS

En este capítulo expondré algunos conceptos que consideré necesarios para la mejor comprensión de la investigación, dando la información de algunos conceptos básicos de aspectos que posteriormente se tratarán en el trabajo y que por lo mismo considero que son interesantes.

Asimismo, y debido a que la investigación se centrará principalmente en el estudio de los artículos 57A a 57L de la LISR vigente a partir del 1o. de enero de 1982, considero conveniente señalar algunos conceptos que se relacionan estrechamente con las disposiciones ahí contenidas y que darán, en su conjunto el entorno legal y contable en que se encuentra ubicada la consolidación de resultados para efectos fiscales.

#### 1.1. OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto sobre la Renta es el clásico impuesto directo, que grava al sujeto pasivo que percibe el ingreso o que tiene la posesión o disfrute de la riqueza.

Es un impuesto que se fija en función a la capacidad económica de la persona física o moral graduando la intensidad del gravamen, lo que significa aplicar el principio de proporcionalidad de los impuestos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en la fracción IV de su artículo 31, que es una obligación de los mexicanos: "contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". 1/

En cumplimiento a este precepto el ISR grava expresamente a la persona física o moral en la totalidad de sus ingresos menos las deducciones autorizadas.

Considero que en la medida en que la Ley del Impuesto sobre la Renta permita efectuar una adecuada acumulación de ingresos para calcular el impuesto, contribuirá al cumplimiento del precepto constitucional antes mencionado.

#### 1.2. UTILIDAD Y PERDIDA FISCAL, UTILIDAD Y PERDIDA FISCAL AJUSTADA Y RESULTADO FISCAL.

Estos son conceptos a aplicar a las Sociedades Mercantiles en general y a las Personas Físicas en la realización de actividades empresariales siendo determinantes en el cálculo del ISR correspondiente, como se analiza a continuación para las Sociedades Mercantiles, en disposición contenida en el artículo 10 de la LISR.

---

1/ Domínguez Mota Enrique y Calvo Nicolau Enrique: Estudio del Impuesto sobre la Renta de las Empresas, Docal Editores S.A. febrero 1976, p 10.

UTILIDAD FISCAL.- Se determina restando a la totalidad de los ingresos acumulables para efectos de la LISR las deducciones autorizadas por esta ley, salvo la señalada en el artículo 51 de la misma; que se refiere a deducción adicional.

PERDIDA FISCAL.- Se determina restando a la totalidad de los ingresos acumulables para efectos de la LISR las deducciones autorizadas por esta ley, salvo la señalada en el artículo 51 de la misma, - - cuando los ingresos son menores a las deducciones.

UTILIDAD FISCAL AJUSTADA.- Se obtiene restándolo a la utilidad fiscal la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de la LISR, además de los siguientes ingresos:

- Los provenientes del extranjero, por exportación de tecnología o de asistencia técnica, cuando se opte por pagar el 10% de impuesto por estos ingresos.

- Los dividendos o utilidades pagados por toda clase de Sociedades Mercantiles residentes en México siempre que correspondan al contribuyente en su carácter de accionista o socio.

- El importe de los estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal.

PERDIDA FISCAL AJUSTADA.- Resulta por dos situaciones:

- De restar a la utilidad fiscal la deducción adicional establecida en el artículo 51 de la LISR, los ingresos por exportación de tecnología, los dividendos y los estímulos fiscales; cuando estas partidas resultan mayores que la utilidad fiscal.

- De sumar a la pérdida fiscal las mismas partidas que se dedujeron en el párrafo anterior.

RESULTADO FISCAL.- Se determina disminuyendo de la utilidad fiscal ajustada, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios si las hubiere.

Este resultado fiscal es la base para el cálculo del ISR.

### 1.3. EMPRESA CONTROLADORA Y EMPRESA TENEDORA

EMPRESA CONTROLADORA.- "Se designa con este nombre a toda empresa que ejerza un control directo o indirecto en la administración de otra u otras empresas, a través de una posesión del 50% de su capital en acciones comunes". 2/

Ahora bien, por los vínculos que las unen, la compañía controladora y las empresas sobre las que ejerce el control, forman una unidad para efectos administrativos, pero no para efectos jurídicos, por-

---

2/ Diversos autores. Estados Financieros Consolidados y Métodos de Participación, Editorial Trillas / E.S.C.A.; Agosto 1980; p. 14

que constituyen personas morales diferentes donde cada uno de los integrantes del grupo, tendrá una personalidad jurídica propia, independiente de las demás.

Unicamente para algunos efectos fiscales la LISR posibilita el cálculo del ISR al resultado fiscal consolidado.

La citada ley nos da la definición de empresa controladora en su artículo 57A que a la letra dice:

"Artículo 57A.- Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades mercantiles controladoras aquéllas que detenten más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, inclusive cuando dicha tenencia se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por aquella....  
...."

Por sus ventajas administrativas y fiscales, en los últimos -- años, este tipo de empresas ha tenido gran difusión en México.

EMPRESA TENEDORA.- "Es aquella empresa poseedora del 25% o más del capital social en acciones comunes emitidas por otra". 3/

En materia mercantil, la legislación mexicana señala que todo accionista cuya posesión represente cuando menos el 25% del capital so

---

3/ Diversos Autores; op. cit. p. 14

cial en acciones comunes emitidas por otra empresa, tendrá derecho a nombrar como mínimo un consejero y, consecuentemente, tendrá ingerencia en la administración de esa sociedad, según nos lo señala el artículo 144 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Por lo anterior, considero que de hecho una empresa controladora es una empresa tenedora, pero con la característica de que posee un 50% o más del capital en acciones comunes emitidas por otra, mientras que la empresa tenedora lo es, con solo tener un 25% del capital en acciones de otra empresa.

#### 1.4. EMPRESA SUBSIDIARIA, EMPRESA ASOCIADA Y EMPRESAS AFILIADAS

**EMPRESA SUBSIDIARIA.**- "Este nombre se da a la empresa cuyas acciones ordinarias han sido adquiridas en su mayoría (más del 50%) por otra llamada controladora". 4/

**EMPRESA ASOCIADA.**- "Es una empresa de la cual otra empresa es propietaria de no menos del 25% y no más del 50% de sus acciones ordinarias en circulación". 5/

**EMPRESAS AFILIADAS.**- "Son aquellas empresas que, sin tener inversiones de importancia entre sí, tienen accionistas comunes que son-

---

4/ Diversos Autores; op. cit. p. 14

5/ Diversos Autores; ld. p. 14

propietarios del 25% o más de sus acciones ordinarias". 6/

## 1.5. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

### 1.5.1. CONCEPTO

De acuerdo a los diversos textos en la materia, los estados financieros consolidados, son aquellos que muestran la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de empresas interrelacionadas por la propiedad de sus acciones, y que consideradas desde un punto de vista económico, forman todas una sola organización que opera bajo un control común. Por lo tanto, este tipo de estados no muestra la posición financiera ni los resultados de operación de una empresa en particular, sino los de un grupo de empresas que integran una unidad económica.

Este tipo de estados tiene como objetivo la presentación de información relativa a una entidad económica y, desde este punto de vista, el aspecto jurídico o impositivo ocupa un lugar secundario, excepto por la opción fiscal de consolidación que ofrece la LISR.

Debo resaltar que, el empleo de los estados financieros consolidados no sustituyen a los estados financieros de cada entidad legal, ya que éstos tienen fines informativos propios de esas empresas individuales. Es por eso que, tanto los estados financieros consolidados, co

---

6/ Diversos Autores; Id. p. 14

mo los individuales de cada empresa del grupo, deben ser estudiados - desde puntos de vista diferentes, puesto que, cada uno sirve para distintos fines y proporciona informaciones distintas.

Por lo general, se recomienda formular estados financieros consolidados, que incluyan empresas de las cuales se posee más del 50% de sus acciones ordinarias en circulación, o sea, aquellas sobre las que se ejerce el control directo o indirecto.

#### 1.5.2. JUSTIFICACION

La preparación de estados financieros consolidados cobra actualmente gran importancia, ya que, representa un gran avance en materia de información contable, al lograrse con ellos un amplio concepto de la situación financiera que guarda el grupo, considerado como una sola entidad económica, que no es posible lograr, sino a través de la observación de estados financieros consolidados.

#### 1.5.3. PROCESO CONSOLIDACION

Uno de los aspectos más importantes en la formulación de estados financieros consolidados, es la eliminación de partidas recíprocas, provenientes de operaciones realizadas entre compañías que forman el grupo sobre el cual habrán de prepararse los estados financieros consolidados y, que estos estados, representen la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de compañías, consideradas como una sola entidad por lo que cualquier relación entre ellas será co-

mo una relación interdepartamental y no sería razonable que aparecieran en los mismos, los saldos recíprocos, sino únicamente, aquéllos de rechos y obligaciones adquiridos por la entidad, con personas físicas o morales ajenas a la misma.

Así tenemos que, dependiendo de las diferentes operaciones que efectúen entre sí esas empresas, serán las eliminaciones que habrá de efectuarse al preparar los estados financieros consolidados, por lo que no existe una enumeración estricta de las operaciones a considerar.

A continuación expongo una lista de las operaciones intercompañías a eliminar más comunes que suelen presentarse:

- Cuentas de inversiones en subsidiarias y capital contable de las subsidiarias.
- Cuentas por cobrar y por pagar
- Ventas de mercancías
- Ventas de activo fijo
- Cobro de intereses
- Ingresos por servicios prestados.
- Cobro de rentas
- Etc.

#### 1.5.4. OBSERVANCIA A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

El boletín B-8 "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes" de la serie Principios de Con-

tabilidad publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. nos define a los estados financieros consolidados como sigue:

"e. Los estados financieros consolidados son aquéllos que representan la situación financiera y resultados de operación de una entidad integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias (independientemente de sus personalidades jurídicas) y se formulan sustituyendo la inversión en acciones de compañías subsidiarias de la tenedora con activos y pasivos de aquéllas y eliminando los saldos y las operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad". 7/

Asimismo este boletín hace obligatoria la consolidación de estados financieros de empresas tenedoras y sus subsidiarias, de acuerdo al siguiente texto que se transcribe:

"Por las razones expuestas esta Comisión opina que cuando se dan las circunstancias de existencia de una entidad formada por una empresa tenedora y sus subsidiarias, sólo se cumplirá con principios de contabilidad generalmente aceptados si se presentan estados financieros consolidados.

---

7/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.: Boletín B-8 Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes, Serie Principios de Contabilidad; p. 5

En términos generales si una compañía es propietaria (por sí o a través de sus subsidiarias) de más del 50% de las acciones ordinarias de otra compañía, debe presentar estados financieros consolidados". 8/

#### 1.6. METODO DE PARTICIPACION

##### 1.6.1. CONCEPTO

De igual fuente que en el punto anterior, los diversos autores consideran que el método de participación es un procedimiento que se emplea para valuar las acciones comunes emitidas por empresas subsidiarias o asociadas y que, consiste en adicionar o deducir del valor contable de la inversión, el porcentaje que le corresponda a la compañía-tenedora de las utilidades o pérdidas de dichas subsidiarias o asociadas, obtenidas en fecha posterior a la adquisición de las acciones.

Se recomienda aplicar este método, en los casos en que la compañía tenedora ejerza influencia significativa en la administración -- de la compañía subsidiaria.

Desde el punto de vista legal mexicano, se tiene influencia en la administración de la empresa cuando se posee como mínimo el 25% de su capital en acciones comunes, ya que la Ley General de Sociedades Mercantiles establece el derecho de nombrar un consejero cuando se ten

---

8/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.: Id. p. 9

ga como mínimo ese porcentaje. Sin embargo puede darse el caso de que aún teniendo una participación menor en el porcentaje señalado, se ejerza influencia administrativa en la empresa subsidiaria o asociada, cuando por ejemplo, se es el principal cliente o proveedor de una sociedad.

La citada técnica contable recomienda aplicar este método principalmente a empresas tenedoras con respecto a empresas asociadas en las cuales, la primera es propietaria de no menos del 25% y no más del 50% de las acciones ordinarias en circulación de las segundas.

Asimismo, se aplicará a empresas controladoras con respecto a sus empresas subsidiarias, en las cuales, la primera es propietaria de más del 50% de las acciones ordinarias en circulación de las segundas y que, por diversas circunstancias no sea conveniente su consolidación.

Finalmente se aplicará por aquellas empresas que aún teniendo menos del 25% de participación en otra, tenga una influencia considerable en la administración de esta última.

#### 1.6.2. JUSTIFICACION

A través de este método, se proporciona información completa de los estados financieros de una compañía tenedora, por medio del reconocimiento de los hechos realizados por sus empresas subsidiarias o asociadas y que, repercuten en la situación financiera y resultados de

aquella.

#### 1.6.3. APLICACION DEL METODO DE PARTICIPACION

La valuación de una inversión en acciones comunes, a través - del método de participación, implica un proceso contable relativamente sencillo y que resumo en los siguientes puntos:

a) Registrar la inversión a su costo de adquisición, si el costo de la inversión difiere del valor contable que muestran las accio--nes en los libros de la compañía emisora en la fecha de compra, la di--ferencia se asignará a una cuenta cuyo concepto sea indicativo de la - misma y que podrá denominarse "Ajuste de la inversión a su valor conta--ble".

b) Eliminar la parte proporcional de las utilidades o pérdidas originadas, por la realización de operaciones entre las compañías que integren el grupo.

c) Aplicar a la cuenta de inversión, la parte proporcional de los resultados obtenidos por las subsidiarias o asociadas en fecha pos--terior a la compra de las acciones, que afectan simultáneamente los re--sultados de la empresa tenedora.

#### 1.6.4. OBSERVANCIA A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Al igual que para la consolidación, el boletín B-8 "Estados Fi

nancieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Perma--  
nentes" publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, -  
trata de la obligatoriedad de su aplicación:

"Para cumplir con los principios de contabilidad de realiza--  
ción y revelación suficiente, las inversiones en compañías aso--  
ciadas y subsidiarias no consolidadas deben valuarse a través--  
del método de participación, excepto en el caso de subsidia--  
rias en el extranjero". 9/

Asimismo nos da sus pasos de aplicación:

"a. Valuar las inversiones al costo de adquisición y agregar -  
(o deducir) la parte proporcional de las utilidades (o pérdi--  
das) de las subsidiarias o asociadas, posteriores a la fecha -  
de compra de las inversiones.

b. Las utilidades o pérdidas originadas por transacciones en--  
tre las compañías del grupo deben ser eliminadas antes de efec--  
tuar el ajuste mencionado en el párrafo anterior.

c. Si el costo de la inversión difiere del valor neto en li--  
bros de esas acciones al momento de la compra, esa diferencia--  
debe tratarse de acuerdo a lo establecido en este boletín".10/

---

9/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.: op. cit. p. 7

10/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.: Id. p. 7

### 1.7. EL DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal nació, con la creación de la Dirección de - Auditoría Fiscal Federal, nombre con el que se dió a conocer al órgano revisor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de - impuestos federales, de acuerdo con el decreto del 21 de abril de - - 1959.

A partir de esa fecha, se dió a los Contadores Públicos, un - grado de confianza para opinar sobre la situación, no sólo financiera, sino del debido cumplimiento en materia fiscal de sus clientes.

El profesor Cesar Calvo Langarica nos da la siguiente defini-- ción al respecto: "el dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión re-- lativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado so-- bre los estados financieros de su cliente". 11/

A partir del 1o. de abril de 1983, entrará en vigor el Nuevo - Código Fiscal de la Federación, el cual en su artículo 52 reglamenta - el Dictamen para efectos fiscales y que se transcribe a continuación:

Art. 52.- "Los hechos afirmados en los dictámenes formulados - por contadores públicos sobre los estados financieros de los -

---

11/ Calvo Langarica Cesar, Avila Robledo Ramón: Guía para el dictamen- fiscal, Publicaciones Administrativas y Contables S.A. p. B-3

contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán - - ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría - que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la - información que rinda como resultado del mismo.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del - contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá - -

efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las - -  
otras facultades de comprobación respecto de los contribuyen--  
tes o responsables solidarios.

Quando el contador público no dé cumplimiento a las disposicio  
nes referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa au  
diencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su re--  
gistro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera partici--  
pado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se proce--  
derá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos -  
casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio pro--  
fesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesio--  
nales, a que pertenezca el contador público en cuestión".

#### 1.8. DEDUCCION ADICIONAL

La deducción adicional consiste, en un reconocimiento de la -  
pérdida del valor adquisitivo del dinero por la LISR. Esta deducción -  
se encuentra ubicada en el artículo 51 de la citada ley, donde se da -  
la opción de deducirla independientemente de las demás partidas a que -  
se tiene derecho.

El cálculo de la deducción adicional, consiste en principio de  
la determinación de 3 conceptos:

I: La deducción de inversiones en el ejercicio, se deberá mul-  
tiplicar por los factores que señale anualmente el Congreso de la - -

Unión. Estos factores se aplicarán de acuerdo al año de adquisición - del bien objeto de la deducción, siendo más altos entre más tiempo tenga el bien.

II: El promedio de activos financieros se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión (que equivaldrá - al índice de inflación que se haya registrado en ese año).

III: El promedio de pasivos se multiplicará por el factor citado en el punto anterior.

Para tener derecho a esta deducción, la suma de los puntos I y II, deberá ser superior a la cantidad que resulte en el punto III.

El monto de la deducción adicional, será el que resulte de - - efectuar las siguientes operaciones: La deducción por inversiones (I) - se multiplicará por el factor que resulte de dividir la diferencia obtenida entre la deducción por inversiones (I) y promedio de activos financieros (II) menos el promedio de pasivos (III), entre el resultado de la suma de la deducción por inversiones (I) y el promedio de activos financieros (II).

Su fórmula en los términos aquí descritos sería:

$$D.A. = I \left( \frac{I+II-III}{I+II} \right)$$

Asimismo, se establece que las sociedades mercantiles que de--

tenten directa o indirectamente la tenencia de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades (controladoras), así como estas sociedades (controladas o subsidiarias), sólo podrán efectuar esta deducción, cuando la sociedad controladora obtenga la autorización para consolidar sus resultados en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.9. DIVERSAS INSTITUCIONES (DEFINICION LEGAL)

1.9.1. INSTITUCIONES DE CREDITO

De acuerdo con la "Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares" debemos entender que son instituciones de crédito:

Artículo 1o.- "... las empresas que tengan por objeto el ejercicio habitual de la banca y del crédito dentro del territorio de la República.

..."

Asimismo el artículo 2o. de la misma ley nos define cuales serán las operaciones de "banca y crédito", aclarando que sólo, se considerarán instituciones de crédito aquellas sociedades a las que les haya sido otorgada concesión para realizar estas operaciones, y que son:

- I Depósito
- II Ahorro
- III Financieras

- IV Hipotecarias
- V Capitalización
- VI Fiduciarias y
- VII Múltiples

#### 1.9.2. INSTITUCIONES DE SEGUROS

La "Ley General de Instituciones de Seguros" nos dice quienes se deberán considerar instituciones de seguros, como sigue:

- I.- Las instituciones nacionales de seguros;
- II.- Las sociedades mexicanas privadas autorizadas para practicar operaciones de seguros, y
- III.- Las sucursales de compañías extranjeras de seguros autorizadas para operar en la República conforme esta ley.

Por lo anterior concluyo que son aquellas empresas que celebran operaciones o contratos de seguro, mismas operaciones que se registrarán por la "Ley sobre el contrato de Seguro", ley que nos define qué es lo que se considera un contrato de seguro en su artículo 1o. y que se transcribe a continuación:

Artículo 1o. "Por el contrato de seguro, la empresa aseguradora se obliga, mediante una prima, a resarcir un daño o pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato"

Resumiendo, determino que Institución de Seguros es una empresa que se dedica a garantizar por medio de un contrato, el pago de una cantidad de dinero al sucederse una eventualidad, mediante el pago de una prima.

#### 1.9.3. INSTITUCIONES AUXILIARES DE CREDITO.

De acuerdo a la ya citada "Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares", se enlistan como tales las siguientes:

Almacenes Generales de Depósito

Uniones de Crédito

Arrendadoras Financieras

Las demás que otras leyes consideren como tales.

#### 1.9.4. SOCIEDADES DE INVERSION

Son Sociedades creadas para invertir en acciones por cuenta - del inversionista, siendo éste, accionista de la sociedad de inversión, la "Ley de Sociedades de Inversión define su objeto como sigue:

Artículo 10.- "Son sociedades de inversión las que se dediquen a operar con valores en la forma y términos señalados por esta ley"

#### 1.9.5. CASAS DE BOLSA

Su función es la de ser intermediaria entre los valores cotizados en la Bolsa de Valores y los inversionistas, los intermediarios - tienen el nombre genérico de Agentes de Valores, siendo Agentes de Bolsa o Casa de Bolsa, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente.

La "Ley del Mercado de Valores" en su artículo 23, nos señala las actividades de las Casas de Bolsa, siendo las principales las siguientes:

- Actuar como intermediario en operaciones con valores.
- Recibir fondos por concepto de las operaciones con valores - que se les encomienden.
- Prestar asesoría en materia de valores.
- Etc.

C A P I T U L O    I I  
A N T E C E D E N T E S   H I S T O R I C O S

2.1.    LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El primer antecedente que existe en nuestro país de consolidación de resultados, lo tenemos en el reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925. Este reglamento fue publicado el 22 de abril del mismo año.

En él se estableció la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño y que estuvieren gravadas en la misma cédula.

El artículo 4o. del citado reglamento indicaba lo siguiente:

"Artículo 4o.- Cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones, podrán hacer en cada caso, siempre que demuestren previamente, ante la Secretaría de Hacienda, que reúnen los requisitos anteriores, las declaraciones que exigen la Ley y este Reglamento, comprendiendo en ellas el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades, pero una vez adoptada esta forma de declarar, no podrán variarla sin previo permiso de

la propia Secretaría". 12/

Esta misma disposición la encontramos, en los reglamentos emitidos en 1935 y 1941.

Esto significaba un gran adelanto en materia tributaria, ya -- que se reconoce un hecho real de nuestra economía, que permite presentar en una sola declaración, todos los ingresos de un mismo contribuyente y así gravarlo en lo que por justicia le corresponda.

## 2.2. UNIDADES DE FOMENTO

### 2.2.1. CONCEPTO

Las Unidades de Fomento son el antecedente más cercano a lo -- que constituye la consolidación de resultados para efectos fiscales, -- y se definen como "Unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial del país, formadas por una sociedad de Fomento y una o más, -- Sociedades Promovidas, que reúnan los requisitos establecidos en el -- "Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y turístico del país", de fecha -- 19 de junio de 1973". 13/

12/ Sellerier Carbajal Carlos y Ceballos Esponda Carlos: Análisis del Impuesto sobre la Renta 1982, Editorial Themis, enero 1982, p. -- 57 A.

13/ Instituto de Especialización de Ejecutivos: material curso "PANEL-HOLDING", México 1981, p. 147.

Este decreto, tiene por objeto otorgar ciertos estímulos fiscales a las sociedades controladoras, que fomenten el desarrollo de actividades industriales o turísticas.

El fin primordial del referido decreto, conforme a la exposición de motivos del mismo, fue la creación de nuevos empleos propiciando la inversión de capitales en actividades no especulativas.

#### 2.2.2. SOCIEDAD DE FOMENTO

Es una sociedad anónima legalmente constituida que satisface los siguientes requisitos: (Art. 3o. del Decreto)

1. Capital totalmente suscrito, salvo sea variable.
2. Acciones, en su totalidad, propiedad de mexicanos o sociedades mexicanas con cláusula de exclusión de extranjeros, de manera que nunca un extranjero pueda intervenir en la sociedad.
3. Ninguna de sus acciones debe ser propiedad de una sociedad en la que la "Sociedad de Fomento" sea socia.
4. Actividad limitada a comprar y vender acciones o partes sociales; a otorgar o garantizar créditos destinados únicamente a las sociedades promovidas y a prestarles servicios o efectuar estudios de promoción, ampliación o reestructuración destinados a los ya existentes o que se desee formar y;

5. Que invierta por lo menos el 75% de sus activos en empresas industriales, de turismo; o en otorgamiento de crédito a las mismas - sin que exceda el 30% de su activo.

Los activos restantes podrán ser invertidos en los diferentes renglones que señala el propio artículo.

### 2.2.3. SOCIEDAD PROMOVIDA

Es una sociedad mexicana legalmente constituida y que satisfice los siguientes requisitos: (Art. 40. del Decreto)

1. Que la Sociedad de Fomento controle directa o indirectamente más del 50% de las acciones comunes de la sociedad.

2. Que la Dirección o Administración de la Empresa esté a cargo de mexicanos.

3. Que no sea institución de Crédito, de Seguros o de Fianzas- u Organización Auxiliar de Crédito.

4. Que invierta por lo menos el 75% de sus recursos en activos industriales o de turismo.

5. Que no sea propietaria de acciones de una sociedad que controle en forma directa o indirectamente acciones de la "Sociedad de Fomento", ni de una sociedad que controle en forma directa o indirecta -

acciones de la propia sociedad.

5. Que para efectos del ISR no esté totalmente exenta o sujeta a Régimen Especial de Tributación.

7. Que no goce de subsidios ni disfrute de franquicias, exenciones o reducciones a impuestos locales.

8. Que cierre su ejercicio fiscal en la misma fecha que la "Sociedad de Fomento" o dentro de los 30 días anteriores, salvo autorización especial de la SHCP.

9. Que presente ante la SHCP la constancia del Registro Nacional de Transferencia de Tecnología de los actos, contratos o convenios que estén sujetos a dicho registro.

10. Que tengan como mínimo un 60% de contenido nacional dentro de su costo directo de producción.

#### 2.2.4. OBLIGACIONES FISCALES.

De acuerdo al artículo 7o. del decreto de referencia, se tienen las siguientes:

1. La Sociedad de Fomento y las Unidades Promovidas presentarán declaración individual determinando y pagando el impuesto correspondiente siguiendo lo dispuesto por la LISR.

2. El impuesto de la Unidad de Fomento se determina aplicando a su Utilidad Fiscal (Ingresos menos Deducciones autorizadas) la tarifa del Art. 13 de la Ley de ISR.

3. La Sociedad de Fomento, en la declaración de la Unidad de Fomento, determinará la diferencia entre el Impuesto de la Unidad de Fomento y el causado por las sociedades que la forman.

Si la diferencia arroja saldo a cargo, la Sociedad de Fomento lo enterará junto con la declaración de la Unidad de Fomento.

Si la diferencia es a favor, será considerada a favor de la Sociedad de Fomento quién podrá solicitar su devolución o compensarlo contra pagos a su cargo o de los pagos provisionales de cualquier Sociedad Promovida.

4. La Sociedad de Fomento es responsable por los créditos fiscales a cargo de la Unidad, quedando obligada a presentar dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio, la declaración correspondiente.

5. La amortización de pérdidas de cada Sociedad Promovida no tendrá efecto al determinar la Utilidad Fiscal de la Unidad de Fomento, salvo que en años anteriores no hubiere sido deducida en la declaración correspondiente.

6. Se eliminará de la Utilidad Fiscal de la Unidad de Fomento-

la ganancia o pérdida derivada de la enajenación de inmuebles no depreciables realizada entre sociedades que forman parte de la Unidad.

7. La Unidad de Fomento no está obligada a efectuar pagos provisionales.

8. Se establece la obligación para las Unidades de Fomento, de comprobar cada dos años, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que la unidad económica que forma junto con las sociedades promovidas llenan los requisitos que señala el artículo 1o. en relación - al 2o. del mismo Decreto, mediante un cuestionario.

La información debe contener el resumen de los datos de todas las empresas que integran la Unidad de Fomento y, a su vez los datos - que con cada una de las empresas contribuyen a su información, en forma individual.

#### 2.2.5. REQUISITOS

1. Deberá comprobar ante la SHCP que el conjunto de sociedades que la forman, incrementan sus ventas y servicios en un tanto por ciento equivalente al compuesto por la suma de índice de crecimiento de la actividad industrial del país y el 20% de dicho índice, así como que - obtienen incrementos significativos, por lo menos en cinco de las siguientes actividades (Art. 1o. del Decreto), de acuerdo a los criterios establecidos por la misma SHCP (Art. 2o.)

- a).- Mexicanización de sociedades con mayoría de inversión extranjera.
- b).- Creación de nuevos empleos.
- c).- Creación de nuevas empresas industriales y de turismo.
- d).- Desarrollo tecnológico nacional.
- e).- Aumento de las exportaciones.
- f).- Substitución de importaciones.
- g).- Inversiones en zonas de menor desarrollo económico relativo.
- h).- Industrialización de recursos naturales.
- i).- Ampliación de empresas industriales y de turismo, y
- j).- Colocación de acciones entre el público.

2. Se requiere autorización de la SHCP para que varias sociedades se consideren o se dejen de considerar como una "Unidad de Fomento", y para incorporar o desincorporar una sociedad a la misma. (Art. 8o. del Decreto)

Para solicitar la autorización aquí referida, se deberán presentar los Estados Financieros, o los Estados Financieros proforma, dictaminados por Contador Público.

3.- La "Sociedad de Fomento" estará obligada a llevar los libros y registros que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como a proporcionar la información y documentación que les sea solicitada. (Art. 10 Primer párrafo).

4. Está obligada a presentar dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio fiscal, los estados financieros de cada una de las sociedades que la integran, dictaminados por Contador Público (Art. 10 fracción I y II).

#### 2.2.6. TERMINO DE VIGENCIA

Con la introducción del Capítulo IV de las Sociedades Controladoras, a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el año de 1982, se emitió disposición transitoria (Art. 23 para 1982), donde se establece que las Unidades de Fomento que hubieran estado funcionando en términos del decreto del 20 de junio de 1973, podrán (previa autorización) determinar su resultado fiscal de acuerdo al capítulo IV citado, renunciando a los beneficios de dicho Decreto; y en ningún caso, tales beneficios tendrán aplicación con posterioridad al 31 de diciembre de 1983, fecha a la cual queda suprimido tal decreto.

Debo comentar que las Unidades de Fomento que sigan funcionando durante 1982 y 1983, están en situación desventajosa con respecto a las empresas que opten por la Consolidación de resultados en términos del Capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que estas Unidades no tendrán derecho a la deducción adicional establecida en el artículo 51 de la citada ley. Por lo cual les será conveniente, en la mayoría de los casos, solicitar la autorización señalada en el párrafo anterior.

La exposición de Motivos de la ley de Ingresos de la Federa-

ción para el ejercicio de 1982, establece la supresión del Decreto y - la introducción del Capítulo IV en los siguientes términos:

"Desde otro ángulo se plantea suprimir el Decreto de Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País.

Las razones en que se apoya esta recomendación son múltiples.

En primer término, constituye un incentivo que, por lo estricto de los requisitos, sólo ha estado al alcance de las grandes empresas.

Por lo demás, es conveniente suprimir la exención a las ganancias de capital por enajenación de acciones de las sociedades de fomento e incorporar un sistema general y optativo de consolidación de resultados dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se intentar alicientes de promoción, sino cumplir objetivos fiscales, como reducir movimientos entre compañías del mismo grupo de accionistas con la finalidad de disminuir las cargas impositivas". 14/

---

14/ Sellerier Carbajal Carlos: op. cit. p. 57A

C A P I T U L O    I I I  
C O N S O L I D A C I O N   F I S C A L

El capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado "De las Sociedades Mercantiles Controladoras" que incluye los artículos del 57-A al 57-L y que es integrado a esta Ley a partir de 1982, establece la opción de que grupos de sociedades integradas como controladoras y sus controladas, paguen su impuesto en función del resultado fiscal consolidado.

En este capítulo se analizarán las modalidades de esta consolidación.

3.1.    REQUISITOS Y LIMITACIONES.

3.1.1.    SOCIEDAD CONTROLADORA.

3.1.1.1 REQUISITOS DE EXISTENCIA.

En primer lugar, debo de precisar qué sociedades pueden considerarse controladoras, esto lo contempla el primer párrafo del artículo 57A de la Ley del Impuesto sobre la Renta como sigue:

"Artículo 57A.- Para los efectos de esta ley se consideran sociedades mercantiles controladoras a aquéllas que detenten más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades.- inclusive cuando dicha tenencia se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por aquélla. Las sociedades independientemente del lugar de su residencia, no podrán

tener más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad controladora; para estos efectos no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

....."

Como podemos observar al principio del artículo, el primer requisito para ser empresa controladora, es el ser una Sociedad Mercantil, y que de acuerdo con el artículo 1o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles se reconocen como tales las siguientes:

Sociedad en nombre colectivo.

Sociedad en comandita simple.

Sociedad de responsabilidad limitada.

Sociedad anónima.

Sociedad en comandita por acciones y

Sociedad cooperativa.

Respecto al número de acciones de otras sociedades que debe poseer la controladora, éste coincide con lo señalado para las empresas controladoras en la definición de conceptos (Capítulo I-1.3 de esta investigación), que será de cuando menos el 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, mismas que por lo mismo serán empresas subsidiarias (la mayoría de sus acciones ordinarias son propiedad de otra empresa).

El poseer la mayoría de las acciones de otra sociedad, le da a la empresa controladora de acuerdo a la legislación mercantil, la posibilidad de determinar las decisiones en las asambleas, salvo casos excepcionales; esto es, que pueden darse casos que una empresa puede determinar las decisiones de otra, sin que necesariamente posea más del 50% de las acciones, en cuyo caso no habrá posibilidad de consolidación, salvo que se esté en lo dispuesto en el artículo 57 C que se transcribe a continuación en sus dos primeros párrafos:

"Artículo 57 C.- La sociedad controladora deberá considerar como sociedad controlada para los efectos de este Capítulo a - - aquellas sociedades residentes en el país en las que a pesar de no poseer en forma directa o indirecta más del 50% de su capital social, tenga control efectivo sobre tales sociedades. Se entiende que existe control efectivo cuando la realización de las actividades mercantiles de una sociedad residente en el país se efectúa preponderantemente con las sociedades controladora o controladas; cuando estas sociedades tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación en el capital de la sociedad residente en el país superior al 50% o, cuando tengan una inversión en una sociedad residente en el país de tal magnitud, que de hecho y de derecho le permitan ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.  
....."

Como se observa, existen 3 casos específicos en los cuales la-

sociedad controladora, puede considerarse como tal con respecto a - - otras sociedades, sin poseer el 50% de sus acciones ordinarias y que - se da cuando se tiene el llamado "control efectivo" sobre ellas; estos casos son:

1) Cuando las operaciones que realicen estas sociedades se - - efectúen preponderantemente con empresas del grupo.

El término "preponderantemente" es subjetivo, pero considero - que se refiere al monto de las operaciones que se efectúen, ya sea con la empresa controladora o con las controladas.

2) Cuando más del 50% del capital de estas sociedades sea propiedad de las empresas del grupo en unión de otras personas físicas o - morales vinculadas con la controladora o las controladas.

El término "vinculadas", es igualmente subjetivo, pero podemos entender que se refiere a que existan intereses económicos comunes o - nexos entre ellas.

3) Cuando en estas sociedades existan inversiones por parte de las empresas del grupo, que permitan, por su magnitud, ejercer una influencia preponderante en sus operaciones.

Es decir, que si bien la empresa controladora, no tiene el 50% de las acciones de estas sociedades, puede ser que ella o entre las so ciedades del grupo, tengan inversiones considerables de otra índole, -

como por ejemplo: financiamiento de activos fijos, concesiones o alguna otra.

### 3.1.1.2. POSESION DE SUS ACCIONES

El citado artículo 57 A, nos señala que la consolidación se deberá efectuar, cuando los accionistas de ella sean en su mayoría personas físicas. Esto es en la "controladora cúpula".

Este concepto nace de la situación que se da en algunos grupos empresariales, en donde una sociedad es accionista mayoritaria de algunas empresas y a su vez otra sociedad posee sus acciones. En este caso la empresa que tendrá derecho a la consolidación será la última poseedora o "controladora cúpula", con mayoría de accionistas personas--físicas.

La "controladora cúpula" podrá considerar en el caso mencionado, que tiene la tenencia de las acciones de las primeras sociedades - por conducto de otra. Esta posesión indirecta le da la característica de controladora con respecto a estas sociedades.

Esta limitación produce una incertidumbre al condicionar el régimen de consolidación a circunstancias que generalmente quedan fuera-del control del propio grupo, como son las operaciones de las acciones que integran el capital de la propia controladora que hagan sus accionistas.

Por ejemplo, si el 60% del capital de una empresa controladora, está en poder de personas físicas y el 40% restante está en poder de sociedades, la controladora puede optar por el régimen de consolidación, pero si posteriormente una de las personas físicas accionista vende un 12% de sus acciones a una sociedad, la controladora ya no podrá acogerse al régimen de consolidación pues el 52% de su capital estaría en manos de personas morales.

Si las acciones de la controladora fueran de las que se colocan entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la SHCP, se establece que por dichas acciones no existe el requisito de que la mayoría de las acciones sean propiedad de personas físicas, ya que considerando su gran bursatilidad el problema anterior se acrecentaría.

Debemos entender, que las acciones que se colocan entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte la SHCP, son para el año de 1982, las que nos señala la "Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1982", publicada en el Diario Oficial del 10. de marzo de ese año.

Esta resolución, en resumen nos dice que, se considera que las acciones, obligaciones y otros valores mobiliarios que reúnen los requisitos y condiciones a que se refieren los artículos 57A, primer párrafo y 57B fracciones I y IV, entre otros; son los que se relacionan como anexo a esa resolución.

### 3.1.1.3. OTROS REQUISITOS

Adicionalmente a las condiciones anteriores, para que una sociedad pueda considerarse como controladora y optar por el régimen de consolidación, deberá cumplir con los siguientes requisitos, señalados en el artículo 57B y que son:

a).- Las acciones de su capital social deben ser nominativas, - excepto en el caso de que sean de las que se colocan entre el gran público inversionista, de acuerdo a las reglas generales que al efecto - dicte la SHCP (57B-I). Siendo este último concepto ya comentado, al - final del punto 3.1.1.2. anterior

Este requisito es concordante con el de "Posesión de Acciones" comentado anteriormente, ya que sólo siendo las acciones nominativas, - es posible controlar si los accionistas son personas físicas o morales, con lo que se logra que sólo tengan posibilidad de optar por la consolidación las "controladoras cúpula", que son de acuerdo a la ley, las que tienen este derecho.

El control a que se hace referencia, se ejerce por la obligación que tienen las sociedades con acciones nominativas, de llevar un registro de accionistas, mismo que les dará a estos últimos esta calidad, tal y como nos lo señala el artículo 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles como sigue:

"Artículo 129.- La sociedad considerará como dueño de las ac--

ciones nominativas a quien aparezca inscrito como tal en el registro a que se refiere el artículo anterior. A este efecto, - la sociedad deberá inscribir en dicho registro, a petición de cualquier tenedor, las transmisiones que se efectúen".

b).- No estar sujetas a bases especiales de tributación (57B-II).

Asimismo, esta sociedad tributará de acuerdo con el régimen general de la ley, aún cuando por alguno de sus giros, tenga posibilidad de optar por determinar su utilidad fiscal de acuerdo a alguna base especial de tributación de las que señala el artículo 37 transitorio para 1982, y que nos dice:

"Artículo 37.- Se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de que en el ejercicio de 1982, mediante reglas generales, establezca bases en materia del impuesto sobre la renta para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes que se dediquen a la agricultura, ganadería y pesca - así como los permisionarios y concesionarios de autotransportes de carga y pasajeros y al servicio de transporte prestado a ejidos y ejidatarios.

..."

Lo anterior significa darle uniformidad a la tributación, que será determinando la base gravable de acuerdo al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No se considerará que están en el supuesto de esta limitación, aquellos giros por los que se goce de reducción en el impuesto sobre la renta, de acuerdo al artículo 13 de la misma ley (Agricultura, ganadería, pesca y edición de libros).

c).- Contar con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para llevar a cabo la consolidación (57B-V).

d).- Contar con la conformidad por escrito de todas las sociedades controladas, para ser incluídas en la consolidación (57B-V)

Este requisito no existe, por aquellas sociedades que se consideren controladas, por tener la sociedad controladora un "control efectivo" sobre ellas a pesar de no tener más del 50% de sus acciones. Las sociedades a que aquí me refiero, las comenté en el punto 3.1.1.1. anterior.

#### 3.1.1.4. SOCIEDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADORAS

Aquí señalo, a aquellas sociedades que en virtud de sus características, no pueden considerarse como sociedades controladoras, éstas se mencionan en el artículo 57D de la LISR y son:

a).- Las empresas residentes en el extranjero, ni aún teniendo establecimiento permanente en el país (57D-III). Por ello sólo podrán ser sociedades controladoras, las sociedades residentes en México. El concepto de empresa residente en México nos lo define el Código Fiscal

de la Federación como sigue:

"Artículo 15.- Para los efectos fiscales se considera:

....

II Residencia en territorio nacional:

....

B. Tratándose de personas morales, cuando la administración - - principal del negocio se encuentre establecida en el país.

...."

Se aclara, que ni aún el establecimiento permanente de una sociedad residente en el extranjero, es requisito suficiente para poder considerar a esta sociedad como controladora, entendiéndose como establecimiento permanente lo que nos define el primer párrafo del artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"Artículo 2.- Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre - - otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

....."

b).- Las sociedades que no están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en el título II de esta ley (57D-I).

Todas las sociedades mercantiles residentes en México, tributan en el título II de la LISR, titulado "De las sociedades mercantiles". Sujetándose a lo establecido en el artículo 10. fracción I de esta ley, que a la letra dice:

"Artículo 10.- Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto a todos sus ingresos - cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

..."

Por lo anterior, debemos considerar que todas las sociedades mercantiles residentes en México, están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en el título II, por lo cual si una sociedad cumple el requisito de ser sociedad mercantil y es residente en México, no se eliminará por efecto de lo señalado en este punto.

c).- Las sociedades que sean:

Institución de Crédito

Institución de Seguros

Organización Auxiliar de Crédito

Sociedad de Inversión

Casa de Bolsa

(57D-II)

El concepto sobre estas instituciones se comentó en el punto -

1.9 del Capítulo I. Considero que esta exclusión se debe a que estas instituciones, tienen un giro específico y están reglamentadas por leyes especiales, por lo que se salen del marco de funcionamiento de la generalidad de las sociedades.

### 3.1.2. SOCIEDAD CONTROLADA

#### 3.1.2.1. REQUISITO DE EXISTENCIA

Para poderse considerar como controlada una sociedad, debe estar en el supuesto del "Requisito de Existencia" de la sociedad controladora con respecto a la sociedad controlada, comentado en el punto 3.1.1.1. anterior. Esto es que más del 50% de las acciones de la sociedad pertenezcan a la sociedad controladora o bien exista un "control efectivo" de la sociedad por parte de esta última.

#### 3.1.2.2. OTROS REQUISITOS

Al igual que la Sociedad Controladora, la Sociedad Controlada debe cumplir con ciertos requisitos para ser considerada como tal y -- ser sujeto de consolidación, algunos de estos requisitos son los mismos que para la Sociedad Controladora, en cuyo caso sólo se enunciaron por ya haberse comentado. Estos requisitos son:

a).- Su ejercicio fiscal deberá terminar en la misma fecha el de la sociedad controladora, en caso de que no sea así, la diferencia deberá ser menor a 2 meses y siempre anteriores al de la sociedad con-

troladora (57B-III).

Esta limitación evita que se consoliden resultados de ejercicios fiscales alejados del de la sociedad controladora, lo que ocasionaría que fueran poco representativos los resultados que arrojaran.

El hecho de que los 2 meses de diferencia en la fecha de cierre siempre sean antes, tiene su explicación en la obligación que tiene la sociedad controladora, de presentar declaración consolidada dentro de los 4 meses posteriores al cierre de su ejercicio; si alguna de las sociedades controladas cerrará posteriormente a la controladora, - su declaración individual no estaría presentada en el mes inmediato anterior, como ocurre con las demás sociedades, que dan tiempo a efectuar la consolidación sobre datos de las declaraciones presentadas.

b).- Las acciones de su capital social deben ser nominativas, - excepto en el caso de que sean emisiones de las que se colocan entre - el gran público inversionista de acuerdo a las reglas que al efecto - dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público caso en que podrán - ser al portador (57B-I).

Esta característica va a definir la propiedad de las acciones, a fin de hacer clara la situación de la sociedad controlada respecto a la sociedad controladora con relación al requisito del número de acciones que esta última posea de la primera. Caso que no ocurre cuando - son acciones al portador.

Este requisito no es obligatorio para aquellas sociedades que son controladas, porque la sociedad controladora ejerce un "control efectivo" sin poseer más del 50% de sus acciones.

c).- Las sociedades controladas no deben determinar su impuesto sujetándose a bases especiales de tributación, sino que lo harán de acuerdo al régimen general de la ley (57B-II).

d).- Las sociedades controladas deberán, llevar los registros, presentar los avisos y proporcionar la información que señalen las disposiciones fiscales, en relación con las "partidas especiales de consolidación" (57B-VI), conceptos que se explicarán posteriormente.

### 3.1.2.3. SOCIEDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADAS

Al igual que para las sociedades controladoras, también existen algunas sociedades que por sus características no pueden considerarse como controladas, señaladas en el mismo artículo 57D de la Ley del Impuesto sobre la Renta, éstas son:

a).- Las que no estén obligadas al pago del ISR, en los términos del título II de esta ley (57-D-I).

Esta disposición excluye a las sociedades y asociaciones civiles, ya que éstas tributan en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además que, de acuerdo al artículo 68 de la citada ley, estas sociedades no son contribuyentes de este impuesto, sino que lo -

son sus integrantes. Por lo tanto, para las sociedades controladas, -- también existe el requisito de ser sociedades mercantiles, aunque no - se diga explícitamente.

b).- Las sociedades residentes en el extranjero, inclusive - - cuando tengan establecimientos permanentes en el país (57D-III).

c).- Las sociedades que sean:

Instituciones de Crédito

Instituciones de Seguros

Organizaciones Auxiliares de Crédito

Sociedades de Inversión

Casas de Bolsa

(57D-II)

d).- Las sociedades en las que la sociedad controladora tenga en forma temporal más del 50% de las acciones de una sociedad, en cuquiera de los siguientes tres casos (57D-IV):

1.- "Porque la sociedad se encuentre en liquidación"

Esto se explica, porque la sociedad en liquidación, empresa - que desaparecerá, presenta modalidades diferentes al de un negocio en - marcha, que es al tipo de sociedad que se pretende favorecer con la - consolidación de resultados.

Asimismo, no existe la posibilidad de consolidación por su dis

cordancia en el ejercicio fiscal, ya que para las sociedades en liquidación estaremos en lo que nos dice el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como sigue:

"Artículo 11.- ...

En los casos en que una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, el ejercicio terminará anticipadamente en la fecha en que se fusione o entre en liquidación. En este último caso, habrá un ejercicio durante todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

...."

2.- "Cuando se adquieran las acciones por virtud de un contrato de reporto"

Debemos entender por "contrato de reporto" lo que define el artículo 259 de la "Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito":

"Artículo 259.- En virtud del reporto, el reportador adquiere por una suma de dinero la propiedad de títulos de crédito y se obliga a transferir al reportado la propiedad de otros tantos títulos de la misma especie en el plazo convenido y contra reembolso del mismo precio, más un premio..."

Lo anterior implica, que las acciones sólo estarían "prestadas", por medio de este contrato de reporto. Es necesario aclarar que si el contrato estipula, que se tendrá derecho a voto por las acciones

materia de éste, si se deberán integrar sus resultados a la consolidación.

3.- "Cuando se reciban acciones como garantía de un contrato de mutuo a plazo menor de un año".

El contrato de mutuo lo define el Código Civil como sigue:

"Artículo 2384.- El mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuatario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad".

Al igual que en el caso anterior, si por las acciones recibidas en garantía por este contrato, se pacta que se tendrá derecho a voto, si se deberán integrar sus resultados a la consolidación.

### 3.1.3. OBLIGACION DE CUMPLIR REQUISITOS

Considero importante señalar que, cuando diversas sociedades - cumplen con el "Requisito de Existencia" o sea que pueden ser controladora y controladas, sin estar en el supuesto de las "Sociedades que no se consideran controladoras" o "Sociedades que no se consideran controladas", si desean optar por la determinación de su impuesto con base - al resultado fiscal consolidado; deben cumplir con lo señalado en el - punto de "Otros Requisitos" para todas las sociedades controladas y para la misma controladora. Por ejemplo, si alguna empresa del grupo de-

termina su utilidad fiscal sujetándose a bases especiales; para que el grupo pueda determinar su impuesto con base al resultado fiscal consolidado, esta sociedad debe sujetarse al régimen general de la ley, ya que de no hacerlo la opción de consolidación de todo el grupo se pierde.

Lo señalado anteriormente nos lo marca el segundo párrafo del artículo 57A como sigue:

"Artículo 57-A.- ....

La sociedad controladora podrá determinar el impuesto a que esta ley se refiere, aplicando la tasa de 42% al resultado fiscal consolidado, que deberá abarcar a la totalidad de las sociedades controladas y a la propia controladora.

...."

### 3.2. PROCEDIMIENTO DE CONSOLIDACION

#### 3.2.1. BASE DE APLICACION

La consolidación para efectos fiscales, a diferencia de la consolidación para efectos de información contable, es únicamente de cuentas de resultados y por lo tanto, no tiene efecto en las cuentas de balance.

En otras palabras, aunque la mecánica de consolidación que establece la ley guarda estrecha relación con los procedimientos y técnicas

cas de consolidación para efectos de presentación de estados financieros, produce resultados totalmente distintos, al desconocer el efecto en las cuentas de balance de las operaciones intercompañías.

El artículo 57A en su segundo párrafo nos señala que la consolidación a que se hace referencia en este capítulo, es de carácter opcional y nos da la base de su aplicación como se ve en la transcripción que de este párrafo hago a continuación:

"Artículo 57A.- ...

Las sociedades controladas presentarán su declaración y pagarán el impuesto en los términos del artículo 10 de esta ley, con independencia de que la controladora efectúe la opción a que se refiere este artículo".

Igual obligación tiene la sociedad controlada, como se señala en el artículo 57K, en su fracción III y que se transcribe a continuación:

Artículo 57K.- "La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere el artículo 57A de esta ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrá las siguientes:

.....

III. Presentar la declaración de su ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre en la que se determinará el impuesto que le corresponda, mismo que se considerará a cuenta -

del impuesto que resulte con motivo de la consolidación.

...".

Con los datos de las declaraciones presentadas, se procede a -  
determinar el Resultado Fiscal Consolidado, como lo señala el artícu-  
lo 57E y que consiste en considerar las siguientes partidas:

Utilidad Fiscal ajustada de las sociedades controladas

Menos

Pérdida Fiscal Ajustada de las sociedades controladas

Más (menos)

Utilidad (Pérdida) Fiscal ajustada de la sociedad controladora.

Más (menos)

Conceptos especiales de consolidación

(57F, 57G y 57H)

Es importante que aclare que las cifras que se refieren a las-  
sociedades controladas, deberán considerarse en la proporción que la -  
controladora participe directa o indirectamente en su capital social.-  
Asimismo, la sociedad controladora, deberá considerar que esta propor-  
ción es del 100% por los resultados u operaciones en las que ella in--  
tervenga.

Comentario por separado merecen "los Conceptos especiales de -  
consolidación", por lo que los analizo en el punto siguiente.

### 3.2.3. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION.

Parte importante del proceso de consolidación para efectos de presentación de información financiera consiste en la eliminación de - partidas intercompañías, ya que se pretende, que los datos de todas - las sociedades del grupo, se integren en una sola entidad, reflejando su situación financiera, siendo que este tipo de operaciones, distor-- sionan la información.

La LISR contempla la necesidad de este proceso y nos señala - que, para determinar el resultado fiscal consolidado, deberán sumarse - o restarse los "conceptos especiales de consolidación", que consisten - principalmente, más no únicamente, en la eliminación de operaciones in - tercompañías que afecten los resultados.

La eliminación aquí citada, opera en la determinación del re-- sultado fiscal consolidado, como se indica a continuación:

- Se suman los gastos, pérdidas o deducciones que deban elimi- narse.
- Se suman los ingresos o ganancias adicionales que deban con- siderarse.
- Se restan los ingresos o ganancias que deban eliminarse.
- Se restan los gastos, pérdidas o deducciones adicionales que deban considerarse.

Las partidas individuales se verán a continuación.

3.2.3.1. ENAJENACION ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO, DE TERRENOS, INVERSIONES, ACCIONES Y PARTES SOCIALES.

Se va a eliminar la pérdida o utilidad que resulte de operaciones de enajenación de estos bienes entre sociedades del grupo (57F-I y 57G-I).

El Código Fiscal de la Federación que entrará en vigor el 10. de abril de 1983 nos define la enajenación como sigue:

"Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones aún cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso en los siguientes casos:
  - a) En el acto en que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes-

afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos.

- a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
- b) En el acto en que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales".

Asimismo debemos entender que las inversiones que aquí se refieren, las integran los conceptos que nos señala el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como sigue:

Artículo 42.- "Para los efectos de esta Ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos...  
.....".

Para que las pérdidas o utilidades sean eliminadas, es requisito que se hayan deducido o acumulado en la declaración de la sociedad-enajenante. Esta aclaración se hace porque contablemente es frecuente que en estos conceptos existan diferencias con respecto a las cifras a deducir o a acumular; especialmente por los ajustes al costo que contemplan los artículos 18 y 19 de la LISR, por la no deducibilidad de las pérdidas por enajenación de valores que contempla el artículo 25 - fracción XVIII de esta misma ley y por las pérdidas por enajenación de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por la fracción XV de este mismo artículo, entre otros.

3.2.3.2. DEDUCCION POR INVERSIONES OBJETO DE ENAJENACION ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO.

La "deducción por inversiones" comúnmente conocida como cargo a gastos por concepto de depreciación, referente a bienes que fueron objeto de enajenación entre empresas del grupo, se eliminará y se calculará sobre las bases de monto y antigüedad que le correspondería a la empresa del grupo que originalmente los enajenó (57F-III y 57G-IV).

3.2.3.3. ENAJENACION A TERCEROS DE TERRENOS, INVERSIONES, ACCIONES Y PARTES SOCIALES QUE HAYAN SIDO PREVIAMENTE ENAJENADAS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO.

En los casos en que se realice esta operación se procederá como sigue:

- Se eliminará la pérdida o ganancia que haya sido considerada en la declaración individual (57F-IV a) y 57G-V a) ).

- Se considerará la ganancia o pérdida ponderada, que es el resultado de considerar el costo original de la inversión para la sociedad del grupo que originalmente lo adquirió, tomando en cuenta el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que lo adquirió el tercero (57F-IV b) y 57G-V b) ).

El tiempo de posesión del bien por el grupo es importante por el ajuste al costo de adquisición que se aplica a ciertos bienes en función al tiempo transcurrido y que lo señala la Ley del Impuesto sobre la Renta como sigue:

Artículo 18.- "Para determinar la ganancia por enajenación de terrenos, construcciones, partes sociales, acciones nominativas o de las acciones al portador que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los contribuyentes podrán ajustar el monto original de la inversión, conforme a las siguientes reglas:

I.- Al monto original de la inversión en terrenos, acciones o partes sociales se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre su adquisición y su enajenación, de acuerdo a la tabla de ajuste que al efecto establezca anualmente el Congreso de la Unión.

..."

La tabla de ajuste a que se refiere esta última fracción correspondiente a 1982, se presenta como apéndice de esta investigación.

La ganancia o pérdida ponderada se va a determinar para cada empresa como sigue:

a) Se determina un factor multiplicando el período de tiempo de posesión del bien, por el porcentaje de participación que la sociedad controladora tenga en el capital social de esta sociedad, este producto se divide entre el plazo total de tenencia del bien por el grupo.

b) Este factor se multiplicará por la ganancia determinada.

La pérdida o ganancia ponderada a considerar, será la suma de estas operaciones por todas las empresas que hayan tenido posesión del bien objeto de enajenación al tercero.

A fin de comprender mejor el proceso aquí descrito, recomiendo consultar el capítulo siguiente, que se refiere al Caso Práctico.

#### 3.2.3.4. GASTOS E INGRESOS POR OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO.

Se eliminan los gastos deducibles y los ingresos que hayan sido ocasionados por operaciones entre empresas del grupo (57F-II y 57G-II I). Estas eliminaciones podrán ser entre otras, por concepto de:  
Servicios

Rentas  
Intereses  
Etc.

Es importante aclarar que estos conceptos se eliminarán siempre y cuando hayan sido deducidos o acumulados en las declaraciones individuales.

3.2.3.5. GANANCIAS DERIVADAS DE FUSION, LIQUIDACION O REDUCCION DE CAPITAL.

Quando exista este tipo de operaciones entre dos o más sociedades controladas, resultando una ganancia, ésta debe eliminarse en la determinación del resultado fiscal consolidado (57G-II).

En caso de que resulte pérdida, ésta no se elimina, ya que no es deducible en las declaraciones individuales en términos del artículo 25 fracción XVII de la LISR y que se transcribe a continuación:

"Artículo 25.- No serán deducibles:

...

XVII - Las pérdidas que deriven de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones o partes sociales.

..."

Debo aclarar que este tipo de operaciones siempre debe darse -

entre sociedades controladas, como se señala a continuación en cada caso:

Será Ganancia por Fusión; cuando una sociedad controlada que llamaremos "fusionante", que debe substituir, se fusiona con la sociedad controlada que llamaremos "fusionada" que desaparecerá, y al integrar los bienes y obligaciones de la sociedad "fusionada" al Balance de la "fusionante", si existe un excedente de los bienes con respecto a las obligaciones, tendremos una ganancia por fusión de sociedades.

Será ganancia por liquidación; cuando una sociedad controlada que es accionista o socia de la "sociedad controlada en liquidación", en el momento de la distribución del remanente, recibe una cantidad mayor a la de su capital invertido. Este tipo de ganancia no se puede dar para efectos de la consolidación de resultados, ya que como vimos en el punto 3.1.2.3. de este mismo capítulo, las sociedades que estén en liquidación no podrán considerarse sociedades controladas.

Será ganancia por reducción de capital; cuando una sociedad controlada que es accionista de otra sociedad también controlada y producto de una disminución de capital recibe una cantidad adicional a la de su capital invertido.

Considero que este tipo de operaciones no serán muy frecuentes, ya que presuponen una tenencia de acciones que es característica de la sociedad controladora y para esta eliminación sólo se considerarán sociedades controladas.

Para hacer más aplicable y justo lo relativo a este punto, - - creo que el legislador debe incluir la eliminación de la ganancia que resulte de operaciones que la sociedad controladora realice con las so ci ed ades controladas.

### 3.2.3.6. ENAJENACION DE MERCANCIAS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO.

Opcionalmente, se podrá eliminar la ganancia que se hubiera - realizado por enajenación de mercancías entre empresas del grupo, cu an do la sociedad adquirente aún no las haya enajenado a un tercero (57H).

El C.P. Carlos Sellerier Carbajal hace el siguiente comentario al respecto:

"En virtud del grado de dificultad que implica la eliminación de las utilidades en las enajenaciones de inventarios entre las empresas del grupo, se consideró necesario no incluirlas como una eliminación obligatoria para la consolidación, sino dejarlo como una opción - que solamente convendrá cuando el volumen de operaciones y el control de las mismas lo permitan" 15/.

### 3.2.3.7. DEDUCCION ADICIONAL

Se debe eliminar la deducción adicional que se dedujo en cada empresa del grupo en términos del artículo 51 de la LISR, y se va a -

---

15/ Sellerier Carbajal Carlos: op. cit. p. 57-II

calcular sobre bases consolidadas (57F-V y 57G-VII).

Es importante considerar en este proceso, que no se debe considerar como pasivo, el importe del capital social de cada sociedad, que esté representado por acciones nominativas detentadas por la sociedad controladora o cualesquiera de las controladas, a pesar de que el artículo 51 de la LISR así lo considere.

Como expuse en el punto 1.8 del Capítulo de Definición de Conceptos, las sociedades controladas y las controladoras sólo podrán efectuar la deducción adicional prevista en el artículo 51 de la Ley de la materia, cuando opten por tributar para efectos del ISR en forma consolidada. Por ello, cada sociedad puede tener efectuada esta deducción en su declaración individual, pero su beneficio se elimina como consecuencia de lo señalado en este punto, por lo que resulta que la deducción adicional contemplada en el artículo 51, es, finalmente un beneficio exclusivo para la sociedad controladora.

#### 3.2.3.8. PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que tuviere la empresa cuando se incorpore a la consolidación pendientes de deducir, deberán restarse sin que el monto que se disminuya sea mayor al de la utilidad fiscal ajustada de cada ejercicio en que la sociedad sea controlada (57G-VI).

Las pérdidas fiscales a considerar para estos efectos serán -

las que se puedan amortizar en términos del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del cual transcribimos el primer párrafo:

"Artículo 55.- La pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes.

...."

El C.P. Carlos Sellerier hace el siguiente comentario sobre esta partida:

"Lo dispuesto en la fracción VI es elemental para el buen funcionamiento y equidad del sistema de consolidación. Sería absurdo que la sociedad controlada amortizara esas pérdidas y dicha amortización no tuviera efecto en la consolidación, pues ello implicaría que la empresa controladora tuviera que pagar el ISR por la utilidad fiscal - ajustada de la empresa controlada, sin ninguna posibilidad de recuperación. Sería desalentador que las pérdidas fiscales por amortizar de las empresas de un grupo no se reconocieran en el resultado fiscal consolidado al momento de obtener la autorización a que se refiere este Capítulo, pues automáticamente le costaría a la empresa controladora el 42% de dichas pérdidas. El problema quedó resuelto con la inclusión de esta fracción". 16/

---

16/ Sellerier Carbajal Carlos: op. cit. p. 57G.

### 3.2.4. DECLARACION CONSOLIDADA

Después de haber determinado el resultado fiscal consolidado y aplicado el 42% para determinar el Impuesto sobre la Renta consolidado, se deberá presentar la declaración correspondiente dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio (57K-IV). En esta declaración se acreditará el impuesto pagado en la declaración individual de la sociedad controladora y el cubierto por las sociedades controladas, en la proporción que la sociedad controladora participe en su capital social.

Por lo que se refiere a las sociedades que gozan de las reducciones de impuesto contempladas por el artículo 13, de la LISR. Para efectos de la declaración específica de consolidación, el artículo 57K-IV en su segundo párrafo nos señala la manera de determinar el impuesto acreditable referente a estas Sociedades, como sigue:

Artículo 57K.- "...

IV...

Quando la sociedad controladora o alguna de las sociedades controladas goce de reducciones para el pago del impuesto en los términos del artículo 13 de esta Ley. se considerará como impuesto acreditable para los efectos de esta fracción, el que le hubiera correspondido de no gozar de tales reducciones.

...."

Quando en la declaración consolidada resulte saldo a cargo, és

te se enterará al presentar la declaración. Si resulta saldo a favor, se solicitará su devolución o bien se compensará contra pagos provisionales o definitivos de la sociedad controladora, no pudiendo ser compensados por ninguna de las sociedades controladas. Opino que, debido a que las sociedades controladoras generalmente no tienen obligación de hacer pagos importantes de Impuesto sobre la Renta, la recuperación de los saldos a favor tendrá que hacerse, en la mayoría de los casos, vía devolución.

### 3.3. INTEGRACION DE EMPRESAS CONTROLADAS

#### 3.3.1. INCORPORACION

La incorporación de una sociedad a la consolidación, deberá llevarse a cabo a partir de que la sociedad controladora detente más del 50% de sus acciones ordinarias o bien tenga un "control efectivo" de esta sociedad, como comenté en el punto 3.1.1.1. de este capítulo. Siempre que esta sociedad no sea de las "sociedades que no se considerarán controladas", también ya comentadas en el punto 3.1.2.3.

Cuando ocurra la incorporación que aquí se refiere se presentará un aviso ante la autoridad fiscal dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se logre la mayoría de la tenencia de las acciones o el "control efectivo".

Si el supuesto mencionado ocurre antes del cierre del ejercicio de la sociedad controlada, se señalan dos opciones para la incorpo

ración de sus resultados a la sociedad controladora:

a) La sociedad controlada podrá anticipar el cierre de su ejercicio, para iniciar uno nuevo a partir de la fecha en que se adquirió el control y que terminará en la fecha del cierre para efectos de la consolidación del grupo, siendo los resultados de esta última declaración los que se deberán considerar para efectos de la consolidación. En este caso resultarán dos ejercicios irregulares, para los cuales la sociedad deberá presentar las declaraciones y pagar el impuesto correspondiente, de manera proporcional por cada una de ellas. Considero que no se debe solicitar autorización para que se consideren los dos ejercicios irregulares, sino que bastará con el simple aviso de incorporación que se comentó en el párrafo anterior.

b) Los resultados de la sociedad controlada, se incorporarán como si todo el ejercicio hubiera sido controlada, aunque no lo haya sido (571).

### 3.3.2. DESINCORPORACION

La desincorporación de una sociedad controlada a la consolidación, se llevará a cabo cuando la sociedad controladora deja de tener más del 50% de sus acciones o el "control efectivo" de esta sociedad.

Asimismo, podrá operar la desincorporación, si la sociedad controlada llega a estar en el supuesto de las "sociedades que no se consideran controladas".

Para que opere la citada desincorporación, se deberá obtener - autorización de la SHCP para anticipar la fecha de cierre de ejercicio de la sociedad controlada (siendo obligatorio en este caso) y excluirla de la consolidación.

Se deberá informar a la SHCP de todas las operaciones que sean de las consideradas "conceptos especiales de consolidación", que la sociedad a desincorporar haya efectuado con el grupo y que al excluirse de éste, debe considerarse que son realizadas con terceros. Esta información evaluará los beneficios fiscales obtenidos que hayan significado las operaciones de esta sociedad en la consolidación, para que en la consolidación del año en que esta sociedad se desincorpore, sean aplicados como efectuados con entidades ajenas al grupo.

Asimismo, la sociedad controladora deberá sumar al resultado - fiscal consolidado del ejercicio en que la sociedad controlada se desincorpore, el monto de las pérdidas fiscales ajustadas que esta empresa hubiere tenido mientras que fue objeto de consolidación y que en forma individual, tiene derecho a amortizar en ejercicios futuros. Esto es lógico, ya que si no se dedujeran estas pérdidas del resultado - fiscal consolidado, se estaría duplicando su deducción, porque individualmente todas las sociedades como entidades independientes tienen el derecho de amortizar sus pérdidas contra utilidades de otros ejercicios, siendo que en la consolidación se fueron amortizando contra las utilidades de otras sociedades (57J).

Debo aclarar que los efectos que tiene la desconsolidación no-

son muy claros en la ley, pero creo que la autorización referida, dará los elementos para hacerla prácticamente.

### 3.4. OBLIGACIONES

#### 3.4.1. SOCIEDAD CONTROLADORA

La sociedad controladora que desee ejercer la opción de consolidar a que se ha hecho referencia, tendrá que cumplir con las siguientes obligaciones:

a).- Llevar registros por ella como sociedad controladora y por cada una de las sociedades controladas, que permitan la identificación de los "conceptos especiales de consolidación" de cada ejercicio-fiscal. Estos registros se llevarán de acuerdo al Reglamento de la LISR. Debido a que éste aún no se expide, la disposición por ahora no es lo suficientemente amplia como para cumplir con ella (57K-I).

b).- Presentar la declaración de su ejercicio, dentro de los tres meses siguientes al cierre de su ejercicio, así como la declaración específica de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio (57K-III y IV).

c).- Presentar sus estados financieros dictaminados por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, es importante que en este dictamen se reflejen los resultados de la consolidación fiscal (57K-V). Las modalidades del dictamen de referencia, se-

expusieron en el punto 1.7. del capítulo I de esta investigación.

d).- Deberá llevar los registros que permitan conocer el monto original de la inversión de sus acciones en caso de que se enajenen. - Este registro debe valorar las acciones de la sociedad controladora a nivel consolidado eliminando las cuentas de inversión en la sociedad controladora contra el capital social de las sociedades controladas.

Asimismo, por lo que se refiere a los ajustes al costo original de la inversión para acciones o partes sociales, contemplados en el artículo 19 de la LISR y que consiste en sumar las utilidades por acción ganadas y restar las utilidades por acción distribuidas, todas ellas ajustadas en función al tiempo transcurrido de acuerdo a la tabla de ajuste que se presenta como apéndice de esta investigación, se contempla lo siguiente:

1.- Las utilidades por acción ganadas se calcularán en forma consolidada, no se aclara qué debemos incluir en esta consolidación de utilidades, pero creo que para ser congruente, deberá ser el resultado fiscal consolidado, excluyendo el concepto especial de consolidación referente al resultado de ejercicios anteriores, asimismo se efectuará la disminución del Impuesto sobre la Renta que hubiera que pagar, en su caso (57K-II).

En la determinación de las utilidades por acción ganadas, deberá incluirse además, la utilidad fiscal disminuida con la deducción adicional, el ISR y la participación de utilidades a los trabajadores-

que corresponda, por las acciones de las sociedades en que la sociedad controladora tenga una participación no menor del 25% ni mayor del 50%, considerando el promedio por día que se haya tenido de participación en estas sociedades. Esta disposición no es aplicable para aquellas sociedades que se consideren controladas por tener sobre ellas un "control efectivo", a pesar de que la participación en estas sociedades pudiera encontrarse en el rango ya mencionado (57B-IV).

Es de comentarse, que esta última inclusión es lo que la técnica contable conoce como método de participación, y como señalé, estos resultados no se consideran en la determinación del resultado fiscal consolidado, pero sí en los ajustes para efectos de valuación de las acciones de la sociedad controladora.

2.- Las utilidades por acción distribuidas deberán determinarse en forma consolidada. Al respecto sólo se aclara que por las empresas en las que la sociedad controladora posea más del 25% y menos del 50% de las acciones de su capital social, no se considerarán las utilidades que éstas distribuyan.

Congruentemente con lo señalado en el inciso anterior, considero que las utilidades por acción distribuidas que deban considerarse, serán las que salgan del grupo, siendo las que la sociedad controladora distribuya a sus accionistas, ya que las utilidades decretadas por las sociedades controladas, no salen del grupo en la parte proporcional que la sociedad controladora posea acciones de éstas.

### 3.4.2. SOCIEDAD CONTROLADA

Las sociedades controladas que estén incluidas en la consolidación a que se ha hecho referencia y al efecto han dado su autorización para ser consideradas en la citada consolidación a la sociedad controladora, tendrán las siguientes obligaciones:

a).- Llevar los registros que permitan identificar los conceptos especiales de consolidación que ya se han comentados (57L-I).

b).- Presentar sus estados financieros dictaminados por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación (57L - II).

### 3.5. DIFERENCIAS ENTRE CONSOLIDACION FISCAL Y CONSOLIDACION CONTABLE

Las principales discrepancias que se observan respecto de las condiciones y procedimientos de consolidación fiscal en relación con los principios contables, son las siguientes:

CONTABLE	FISCAL
-Consolidación obligatoria de conformidad con principios de contabilidad.	-Consolidación optativa

- No es requisito que las acciones que representen el capital social sean nominativas.
- Trata de los estados financieros en su conjunto.
- Parte sobre la base de operaciones efectuadas y resultados obtenidos independientemente de su tratamiento fiscal.
- Se permite que las empresas a consolidar cierren su ejercicio con una diferencia de - hasta tres meses anteriores - o posteriores respecto de la sociedad controladora.
- Las acciones que representen el capital social deben ser - nominativas.
- Se enfoca en exclusiva al estado de resultados.
- Parte sobre la base de resultados y operaciones con efectos fiscales.
- La diferencia máxima es de dos meses y siempre anteriores al cierre de la sociedad controladora.

C A P I T U L O    I V  
C A S O   P R A C T I C O

4.1.    ANTECEDENTES

La sociedad CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V. desea ejercer la opción de calcular su impuesto en función al resultado fiscal consolidado, del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1982, planteándose en los siguientes puntos:

- A. DATOS DE LA SOCIEDAD CONTROLADORA
- B. DATOS DE LAS SOCIEDADES CONTROLADAS
- C. OPERACIONES INTERCOMPAÑIAS EFECTUADAS

A. DATOS DE LA SOCIEDAD CONTROLADORA

1.- Es una sociedad mercantil, sociedad anónima, dedicada al financiamiento y administración de empresas.

2.- No es Institución de Crédito, Institución de Seguros, Organización Auxiliar de Crédito, Sociedad de Inversión ni Casa de Bolsa.

3.- Es propietaria de acciones comunes de varias sociedades, en una proporción mayor al 50% del capital social de ellas.

4.- Las acciones de su capital social, son nominativas según su acta constitutiva.

5.- Las acciones de su capital social, son propiedad de personas físicas en más del 50%, según se puede constatar en el libro de accionistas.

6.- Determina su utilidad fiscal de acuerdo al régimen general que señala la LISR y paga su impuesto acorde al título II de dicha ley.

7.- Solicitó y obtuvo autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para ejercer la opción de determinar su impuesto en función del resultado fiscal consolidado.

8.- Cuenta con la conformidad por escrito, de todas las sociedades controladas para ser incluidas en la consolidación, excepto por aquéllas en las que ejerce un "control efectivo" sin tener el 50% de su capital social, por no tener la obligación de tener la citada conformidad por estas sociedades.

9.- Es una empresa residente en México.

10.- La declaración anual de CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V., muestra como resultado final, las siguientes cifras:

Pérdida Fiscal Ajustada	ISR Pagado
25 000 000	---

**B. DATOS DE LAS SOCIEDADES CONTROLADAS**

1.- Las sociedades en las cuales CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A.

DE C.V. tiene una participación mayor al 50% son las siguientes:

Sociedad	% de Participación
FABRICA ATLAS S.A.	99.9
TRANSPORTES DEL SUR S. DE R.L.	51
LA COMERCIAL S.A.	90
RESORTES MEXICANOS S.A. (En liquidación)	80
MANTENIMIENTO Y SERVICIOS S.C.	78

2.- La sociedad controlada LA COMERCIAL S.A., posee el 75% de las acciones ordinarias de la sociedad PROVEEDORA DEL NORTE S.A. Por lo cual CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V. tiene el control indirecto de esta sociedad en una proporción del 67.5% determinado como sigue:

Participación de CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V. en LA COMERCIAL S.A.	-	Participación de LA COMERCIAL S.A. en PROVEEDORA DEL NORTE S.A.
---	---	---

$$90\% \quad \times \quad 75\% \quad = \quad 67.5\%$$

3.- Las sociedades en las cuales CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V. tiene participación menor o igual al 50% son las siguientes:

Sociedad	% de Participación
MATERIALES SOL S.A.	35
MANUFACTURA ESPECIAL S.A.	50
PEGOL Y GOMAS S.A.	25

4.- La sociedad controladora, tiene el "control efectivo" de - PEGOL Y GOMAS S.A. por realizar sus operaciones preponderantemente con empresas del grupo, al ser LA COMERCIAL S.A. su distribuidor exclusivo y FABRICA ATLAS S.A. el proveedor del 90% de sus materias primas.

5.- Todas las sociedades son residentes en México.

6.- Por ser sociedades mercantiles residentes en México todas las sociedades están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, en los términos del título II de esta ley. excepto MANTENIMIENTO Y SERVICIOS S.C., que es una persona moral con fines no lucrativos.

7.- RESORTES MEXICANOS S.A. se encuentra en liquidación.

8.- Por el presente ejercicio se efectuó cálculo de la deducción adicional en PROVEEDORA DEL NORTE S.A., obteniéndose y aplicándose a la declaración anual, la cantidad de \$ 195 000.

9.- Se tienen pérdidas fiscales ajustadas pendientes de disminuir y cantidades disminuidas de la utilidad fiscal ajustada de este ejercicio, en términos del artículo 55 de la LISR, como sigue:

Sociedad	Pérdidas Fiscales	Monto aplicado en este ejercicio
PEGOL Y GOMAS S.A.	5 200 000	1 900 000
LA COMERCIAL S.A.	3 285 000	3 285 000

10.- Las sociedades del grupo, determinaron su impuesto, de acuerdo al régimen general de la ley, inclusive la sociedad TRANSPORTES DEL SUR S. DE R.L., que, hasta 1981 pagó su impuesto sujetándose a bases especiales de tributación, este ejercicio, a fin de permitir al grupo determinar su impuesto sobre bases consolidadas, no optó por estas bases y determinó su impuesto en función al régimen general de la ley.

11.- Todas las sociedades llevan los registros que les permitan identificar las "partidas especiales de consolidación", a fin de poder proporcionar la información que sea requerida respecto a ellas.

12.- El ejercicio fiscal de todas las sociedades termina al 31 de diciembre, al igual que el de la sociedad controlada.

13.- El capital social de todas las sociedades, está representado por acciones nominativas.

14.- Ninguna de las sociedades es Institución de Crédito, Institución de Seguros, Organización Auxiliar de Crédito, Sociedad de Inversión ni Casa de Bolsa.

15.- Las declaraciones anuales de las sociedades controladas muestran las siguientes cifras:

<u>Sociedad</u>	Utilidad (Pérdida)	Resultado	ISR Pagado
	<u>Fiscal Ajustada</u>	<u>Fiscal.</u>	
FABRICA ATLAS S.A.	35 500 000	35 500 000	14 910 000
TRANSPORTES DEL SUR			
S. DE R.L.	2 350 000	2 350 000	987 000
LA COMERCIAL S.A.	8 525 000	5 240 000	2 200 800
PEGOL Y GOMAS S.A.	1 900 000	---	---
PROVEEDORA DEL NORTE			
S.A.	(3 800 000)	---	---

C. OPERACIONES INTERCOMPAÑIAS EFECTUADAS.

1.- FABRICA ATLAS S.A. adquirió un terreno en agosto de 1978,- en \$ 1 500 000; éste fue vendido a PROVEEDORA DEL NORTE S.A. en septiembre de 1981 en \$ 3 400 000 y en octubre de 1982 fue vendido nuevamente a un tercero en \$ 5 270 000.

Las operaciones individuales se efectuaron como sigue:

	<u>FABRICA ATLAS S.A.</u>	<u>PROVEEDORA DEL NORTE S. A.</u>
Costo original de inversión	1 500 000	\$ 3 400 000
Años tenencia; más de	3	1
Factor de ajuste de acuerdo al art.18-II de la RAD (Apéndice de esta investigación)		1.30
Costo fiscal ajustado (art. 18 - LISR)		4 420 000
Precio de venta a PROVEEDORA DEL NORTE S.A.	3 400 000	
Precio de venta a tercero		<u>5 270 000</u>
Ganancia (pérdida) obtenida		<u>\$ 850 000</u>

2.- Durante este ejercicio CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V. cobró a FABRICA ATLAS S.A. y a LA COMERCIAL S.A. \$ 200 000 a cada una, por concepto de servicios administrativos.

3.- CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V. cobró \$ 275 000 de intereses a PEGOL Y GOMAS S.A. en noviembre de 1982, producto de contrato de mutuo concertado.

4.- TRANSPORTES DEL SUR S. DE R.L. vendió un vehículo a FABRICA ATLAS S.A. en \$ 200 000; este vehículo había sido adquirido por esa sociedad en el año de 1980 por la cantidad de \$ 150 000. La "deducción por inversiones" se efectúa por el 20% anual de acuerdo al artículo 44 de la LISR.

La operación se resume como sigue:

Costo original (1980)	\$ 150 000
- Depreciación acumulada	<u>60 000</u>
Valor en libros	\$ 90 000
Precio de venta	<u>200 000</u>
Ganancia	\$ 110 000

5.- En FABRICA ATLAS S.A. la "deducción por inversiones" del vehículo citado en el punto anterior, se efectuó en 1982, sobre la base del 20% del valor de adquisición de \$ 200 000, siendo por ello de \$ 40 000.

6.- Se decretó en octubre de 1982, una reducción de capital -

en PEGOL Y GOMAS S.A., de manera que LA COMERCIAL S.A., que era accionista minoritario de esta sociedad, fue excluida; obteniendo como reembolso, por sus 500 acciones la cantidad de \$ 695 000

La operación se resume como sigue:

Aportación original (500 acciones con valor de \$ 1000 c/u)	\$ 500 000
Reembolso decretado en octubre de 1982 (1390 por acción)	<u>695 000</u>
Ganancia por reducción de capital.	\$ 195 000

7.- PROVEEDORA DEL NORTE S.A. vendió un lote de mercancías a LA COMERCIAL S.A., mismas que aún no han sido vendidas a terceros.

La operación se efectuó de acuerdo a las siguientes cifras:

Costo	\$ 500 000
Precio de Venta	<u>1 100 000</u>
Utilidad	\$ 300 000

#### 4.2. RESOLUCION DEL PROBLEMA

La opción de determinar el impuesto en función del resultado fiscal consolidado, lo desarrollaré en los siguientes puntos:

##### A. DETERMINACION DE SOCIEDADES A CONSOLIDAR

B. DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

C. DECLARACION CONSOLIDADA.

A. DETERMINACION DE SOCIEDADES A CONSOLIDAR

De acuerdo a los datos anteriores, CONTROLADORA EMPRESARIAL - S.A. DE C.V., puede determinar su impuesto en función al resultado fiscal consolidado.

Las sociedades controladas son las siguientes:

FABRICA ATLAS S.A.

TRANSPORTES DEL SUR S. DE R.L.

LA COMERCIAL S.A.

PEGOL Y GOMAS S.A.

PROVEEDORA DEL NORTE S.A.

MATERIALES SOL S.A. y MANUFACTURERA ESPECIAL S.A. no son sociedades controladas, por no poseer la sociedad controladora más del 50% de su capital social, ni tener sobre ellas el "control efectivo", pero deberán considerarse para la valuación de las acciones de la sociedad controladora.

MANTENIMIENTO Y SERVICIOS S.C. no se considera, por no ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta, en el título II de esta ley.

RESORTES MEXICANOS S.A. no puede ser sociedad controlada, por encontrarse en liquidación, y ser la posesión de sus acciones temporal.

B. DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

1.- UTILIDAD O PERDIDA FISCAL AJUSTADA

La declaración del ejercicio de cada una de las sociedades, - que se presentó independientemente de la consolidación, nos da el primer dato a considerar y es; la Utilidad o Pérdida Fiscal Ajustada, que de acuerdo al porcentaje de participación que a cada sociedad le corresponde será como se muestra a continuación:

	Total de Utili- dad o (Pérdida)	% de Par- ticipación	Monto a Considerar
CONTROLADORA EMFRESARIAL			
S. A. DE C.V.	(25 000 000)	100	(25 000 000)
FABRICA ATLAS S. A.	35 500 000	99.9	35 464 500
TRANSPORTES DEL SUR S.DE R. L.	2 350 000	51	1 198 500
LA COMERCIAL S. A.	8 525 000	90	7 672 500
PEGOL Y GONAS S. A.	1 900 000	25	475 000
PROVEEDORA DEL NORTE S. A.	(3 500 000)	67.5	<u>(2 565 000)</u>
Suma			17 245 500

2.- GANANCIA O PERDIDA PONDERADA

Antes de analizar la totalidad de los "conceptos especiales de consolidación", la ganancia o pérdida ponderada, merece un tratamiento por separado, para su mejor explicación.

Como comenté en el punto 3.2.3.3. del capítulo anterior, este cálculo da lugar, cuando se vende un bien a un tercero, que previamente haya sido objeto de operaciones entre sociedades del grupo. En nuestro caso práctico esto se observa en el número 1 de las operaciones intercompañías anteriormente citadas, contempladas en el Inciso C de esta investigación.

Inicialmente debemos considerar la operación de manera conjunta, como sigue:

Costo original de la inversión	\$ 1 500 000
Años de tenencia; más de	4
Factor de ajuste de acuerdo al art. 18-II de la RAD de 1982 (Apéndice de esta investigación)	2.35
Costo fiscal ajustado (art. 18 - - LISR)	3 525 000
Precio de venta a tercero	5 270 000
Ganancia obtenida	1 745 000

La ganancia así obtenida se pondera, para cada sociedad, multiplicándola por el factor que resulta, de multiplicar los años de tenencia del bien, por la participación que tenga la sociedad controladora, en el capital de cada sociedad, dividiendo este producto, entre los -- años de tenencia del bien por el grupo; como se muestra a continuación:

FABRICA ATLAS S.A.	$1\ 745\ 000 \times \frac{(3 \times 999)}{4} = 1\ 307\ 441$
PROVEEDORA DEL NORTE S.A.	$1\ 745\ 000 \times \frac{(1 \times 675)}{4} = \underline{294\ 469}$
Total ganancia ponderada	\$1 601 910

### 3.- CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION

Para cada una de las empresas detallo los "conceptos especiales de consolidación", que habrá que considerar o eliminar, aplicándole el porcentaje de participación que le corresponda al importe total de estos conceptos, en cada sociedad. Como ya se comentó anteriormente, este porcentaje, será el que corresponda a la participación de la sociedad controladora, en el capital de cada sociedad controlada y el 100% para la propia sociedad controladora.

Cada uno de los "conceptos especiales de consolidación" los relaciono con el punto que le corresponde en los antecedentes del problema.

Debo aclarar que, la ganancia ponderada que se determinó en el punto anterior, se incluye dentro de las partidas aquí contempladas, pero considerándose después de la aplicación de los porcentajes de participación, ya que como observamos en el procedimiento de ponderación, esta participación ya se encuentra contemplada.

CONTROLADORA EMPRESARIAL S. A. DE C.V.:

C-2 Eliminación de ingresos por servicios  
administrativos cobrados a:

FABRICAS ATLAS S.A.	₡ 200 000	
LA COMERCIAL S.A.	<u>200 000</u>	₡ (400 000)

C-3 Eliminación de ingresos por concepto de intereses cobrados a PEGOL Y GOMAS S.A.	(275 000)
No hubo importe por el cálculo de la deducción adicional en forma consolidada.	<u>-</u>
Suma	§ (675 000)
100% de Participación	<u><u>(675 000)</u></u>

## FABRICA ATLAS S.A.

C-2 Eliminación de gastos por concepto de servicios recibidos de CONTROLADORA EM PRESARIAL S.A. DE C.V.	§ 200 000
C-5 Eliminación de gastos por concepto de "deducción por inversiones" de vehículo adquirido de TRANSPORTES DEL SUR S. DE R.L., a un costo de § 200 000.	<u>40 000</u>
Suma	§ 240 000
99.9% de Participación	239 760
Más: ganancia ponderada en venta de terreno que había sido de su propiedad, determinada en el punto anterior (B-2).	<u>1 307 441</u>
	<u><u>§ 1 547 201</u></u>

## TRANSPORTES DEL SUR S. DE R.L.

C-4 Eliminación de la ganancia por venta de vehículo a FABRICA ATLAS S.A.	
Costo original (1980)	§ 150 000

Depreciación acumulada	<u>60 000</u>	
Valor en libros	\$ 90 000	
Precio en venta	<u>200 000</u>	
Ganancia		\$ (110 000)

C-4 Inclusión de gastos por concepto de "deducción de inversiones", sobre la base del 20% del costo original del vehículo vendido a FABRICA ATLAS S.A., siendo este costo de \$ 150 000.		<u>( 30 000)</u>
Suma		\$ (140 000)
51% de Participación		<u>( 71 400)</u>

#### LA COMERCIAL S.A.

C-2 Eliminación de gastos por concepto de servicios recibidos de CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V.		\$ 200 000
C-3 Eliminación de ganancias por reducción de capital que se efectuó en PEGOL Y GOMAS S.A. de la cual esta sociedad era accionista minoritaria y en donde se obtuvo excedente sobre la aportación original.		(195 000)
B-9 Dedución de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por el total de su importe, ya que es menor a la utilidad fiscalajustada de este ejercicio.		<u>(3 285 000)</u>

Suma	§ (3 280 000)
90% de Participación	<u>(2 952 000)</u>

## PEGOL Y GOMAS S.A.

C-3 Eliminación de gastos por concepto de intereses pagados a CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. - DE C.V.	§ 275 000
B-9 Deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que ascienden a § 5 200 000, hasta el importe de la utilidad fiscal ajustada de este ejercicio.	<u>(1 900 000)</u>
Suma	§ (1 625 000)
25% de Participación	<u>( 406 250)</u>

## PROVEEDORA DEL NORTE S.A.

C-7 Eliminación de utilidad por venta de mercancías que la sociedad compradora; LA COMERCIAL S.A., aún no enajena a terceros.	
Costo	§ 800 000
Precio de venta	<u>1 100 000</u>
Utilidad	§ (300 000)
B-8 Eliminación de la deducción adicional calculada para esta sociedad.	195 000
C-1 Eliminación de la utilidad en la venta del terreno que había sido comprado a FABRICA - ATLAS S.A. siendo la ganancia sujeta de ponderación en el punto anterior.	<u>(850 000)</u>

Suma	\$ (955 000)
67.5% de Participación	(644 625)
Más: Ganancia ponderada por venta de terreno, determinada en el punto anterior (B-2).	<u>294 469</u>
	<u><u>\$ (350 156)</u></u>

#### 4.- RESUMEN

El resultado fiscal consolidado lo determino mediante el siguiente resumen de Utilidades o Pérdidas Fiscales Ajustadas a considerar y los conceptos especiales de consolidación como sigue:

Sociedades	Utilidad (Pérdida) Fiscal Ajustada a considerar	Conceptos especiales de consolidación	Suma
	<u>rar</u>		<u></u>
CONTROLADORA EMPRESARIAL S. A. DE C. V.	\$ (25 000 000)	\$ (675 000)	\$ (25 675 000)
FABRICA ATLAS S. A.	35 464 500	1 547 201	37 011 701
TRANSPORTES DEL SUR - S. DE R. L.	1 198 500	(71 400)	1 127 100
LA COMERCIAL S. A.	7 672 500	(2 952 000)	4 720 500
PEGOL Y GOMAS S. A.	475 000	(406 250)	68 750
PROVEEDORA DEL NORTE S. A.	<u>(2 565 000)</u>	<u>(350 156)</u>	<u>(2 915 156)</u>
<u>Resultado fiscal consolidado</u>	17 245 500	(2 907 605)	<u><u>\$ 14 337 895</u></u>

C. DECLARACION CONSOLIDADA

El pago de impuesto sobre la renta que cada una de las sociedades haya hecho, será impuesto acreditable en la declaración consolidada, en función al porcentaje de participación anteriormente determinado; siendo por las siguientes cantidades:

	Total I.S.R. <u>Pagado</u>	% a Consi- <u>derar</u>	Monto a Con- <u>siderar</u>
CONTROLADORA EMPRESARIAL			
S.A. DE C.V.	---	100	---
FABRICA ATLAS S.A.	\$ 14 910 00	99.9	\$ 14 895 090
TRANSPORTES DEL SUR S. DE			
R. L.	987 000	51	503 370
LA COMERCIAL S.A.	2 200 800	90	1 980 720
PEGOL Y GOMAS S.A.	---	25	---
PROVEEDORA DEL NORTE S.A.	---	67.5	---
			<u>\$ 17 379 180</u>

Determinamos ahora el impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado:

Resultado fiscal consolidado	\$ 14 337 895
42%	<u>6 021 916</u>

Con los datos anteriores, determinamos el impuesto a favor que tiene la sociedad CONTROLADORA EMPRESARIAL S.A. DE C.V., mismo que po-

drá compensar, contra saldos a cargo en el futuro o bien solicitar su devolución.

Impuesto al resultado fiscal consolidado	₪ 6 021 916
Impuesto acreditable	<u>17 379 150</u>
Saldo a favor	<u>₪ 11 357 264</u>

Finalmente y tratando de hacer más útil el trabajo aquí presentado, expongo las siguientes:

#### SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES

- PRIMERA: Evaluar la opción, con el objeto de que los beneficios financieros o económicos que pudieran obtenerse, se apliquen a los grupos empresariales. Asimismo, tomar en cuenta el costo administrativo, en relación a los beneficios que se esperan, ya que pueden ser a tal grado considerables, que hagan incosteable llevar a cabo la consolidación.
- SEGUNDA: Al efectuar la investigación, observé que las normas relativas a los requisitos y obligaciones que tienen que cumplir los contribuyentes, son bastante estrictos, por lo cual, sugeriría que los cuerpos legislativos, evaluaran estas normas, a fin de que los beneficios de la consolidación, estén al allcance de la mayoría de los grupos empresariales.
- TERCERA: Sería muy conveniente contar con la reglamentación de la conosolidación lo antes posible, para que se indique claramente, aquellos aspectos que no se han consignado en la propia ley.
- CUARTA: El estudio, difusión y análisis de aspectos nuevos en la ley, es tarea que los organismos de profesionales deben fomentar, para beneficio de la profesión en general, mediante el increomento de investigaciones continuas, reuniones con autorida--

des y empresarios, mesas redondas, y todo aquello que permita, el mejor conocimiento de las nuevas disposiciones.

QUINTA: Organizar a los grupos empresariales en cámara especial o como sección específica de alguna cámara general, para que mediante sus representantes, conjuntamente con los colegios de profesionistas y autoridades en general, se avoquen a la tarea de optimizar, las disposiciones relativas a la consolidación de resultados fiscales, con base en las experiencias - que se den en la práctica profesional, que será la mejor - - prueba de la aplicabilidad de este procedimiento.

Por último, considero justo reconocer que el legislador mexicano no ha logrado un gran avance en materia tributaria, al aceptar la consolidación de resultados para efectos fiscales, con lo que se logra - avanzar en los principios de equidad y justicia, en el pago de los impuestos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.- DOMINGUEZ MOTA, ENRIQUE y CALVO NICOLAU, ENRIQUE: Estudio del Impuesto sobre la Renta de las Empresas, Docal Editores S.A. febrero 1976, p. 10.
- 2.- DIVERSOS AUTORES: Estados Financieros Consolidados y Método de Participación, Editorial Trillas/ E.S.C.A.; Agosto 1980 p. 14
- 3.- DIVERSOS AUTORES: Id., p. 14
- 4.- DIVERSOS AUTORES: Id., p. 14
- 5.- DIVERSOS AUTORES: Id., p. 14
- 6.- DIVERSOS AUTORES: Id., p. 14
- 7.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.: Boletín BB Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes, Serie Principios de Contabilidad, p. 9
- 8.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.: Id., p. 9
- 9.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.: Id., p. 7
- 10.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.: Id., p. 7

- 11.- CALVO LANGARICA, CESAR y AVILA ROBLEDO, RAMON: Guía para el dictamen fiscal, Publicaciones Administrativas y Contables S.A., p. - B-3.
- 12.- SELLERIER CARBAJAL, CARLOS y CEBALLOS ESPONDA, CARLOS: Análisis - del Impuesto sobre la Renta 1982, Editorial Themis, enero 1982, - p. 57A.
- 13.- INSTITUTO DE ESPECIALIZACION DE EJECUTIVOS: Material "PANIEL HOLDING", México 1981, p. 147.
- 14.- SELLERIER CARBAJAL, CARLOS y CEBALLOS ESPONDA, CARLOS: Op. cit., - p. 57A.
- 15.- SELLERIER CARBAJAL, CARLOS y CEBALLOS ESPONDA, CARLOS: Id., p. - 57H.
- 16.- SELLERIER CARBAJAL, CARLOS y CEBALLOS ESPONDA, CARLOS: Id., p. - 57G.

## A P E N D I C E

TABLA DE AJUSTE

Quando el tiempo transcurrido sea:	El factor correspondiente será:
Hasta 1 año	1.00
Más de 1 año hasta 2 años	1.30
Más de 2 años hasta 3 años	1.69
Más de 3 años hasta 4 años	2.03
Más de 4 años hasta 5 años	2.35
Más de 5 años hasta 6 años	2.84
Más de 6 años hasta 7 años	3.61
Más de 7 años hasta 8 años	4.02
Más de 8 años hasta 9 años	4.85
Más de 9 años hasta 10 años	5.89
Más de 10 años hasta 11 años	6.22
Más de 11 años hasta 12 años	6.52
Más de 12 años hasta 13 años	6.82
Más de 13 años hasta 14 años	7.25
Más de 14 años hasta 15 años	7.43
Más de 15 años hasta 16 años	7.65
Más de 16 años hasta 17 años	8.04
Más de 17 años hasta 18 años	8.24
Más de 18 años hasta 19 años	8.75
Más de 19 años hasta 20 años	9.11
Más de 20 años hasta 21 años	9.43
Más de 21 años hasta 22 años	9.84

Más de 22 años hasta 23 años	10.32
Más de 23 años hasta 24 años	10.86
Más de 24 años hasta 25 años	11.51
Más de 25 años hasta 26 años	12.40
Más de 26 años hasta 27 años	13.38
Más de 27 años hasta 28 años	14.95
Más de 28 años hasta 29 años	16.64
Más de 29 años hasta 30 años	16.78
Más de 30 años hasta 31 años	18.38
Más de 31 años hasta 32 años	21.69
Más de 32 años hasta 33 años	22.49
Más de 33 años hasta 34 años	23.00
Más de 34 años hasta 35 años	23.09
Más de 35 años hasta 36 años	25.01
Más de 36 años hasta 37 años	32.99
Más de 37 años hasta 38 años	34.35
Más de 38 años hasta 39 años	47.26
Más de 39 años hasta 40 años	55.09
Más de 40 años hasta 41 años	60.10
Más de 41 años hasta 42 años	60.51
Más de 42 años hasta 43 años	63.62
Más de 43 años hasta 44 años	65.07
Más de 44 años hasta 45 años	68.32
Más de 45 años hasta 46 años	85.34
Más de 46 años hasta 47 años	93.98
Más de 47 años hasta 48 años	96.30
Más de 48 años hasta 49 años	98.13
Más de 49 años en adelante	106.84