

24-325

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**TRATAMIENTO FISCAL DE LA CONSOLIDACION
DE ESTADOS FINANCIEROS.**

Seminario de Investigación Contable

**QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A

MARIO SANCHEZ MARTINEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO

C. P. BENITO YAMAZAKI ENDO

MEXICO, D. F.

JUNIO DE 1984.



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 está 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.

INDICE

INTRODUCCION.

CAPITULO UNO: ORIGEN DE LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

1.1. Económicos

1.1.1. Desarrollo Comercial

1.2. Fiscales

1.2.1. Reglamentos del Impuesto Sobre la Renta de 1925, 1935 y 1941

1.2.2. Régimen Fiscal de las Unidades de Fomento

1.3. Financieros

1.3.1. Sociedades Controladoras

CAPITULO DOS: OBJETIVOS DE LA CONSOLIDACION

2.1. Aspecto Contable

2.1.1. Principios de Contabilidad Generalmente - Aceptados

2.1.2. Principios Específicos para la Consolidación

2.2. Aspecto Fiscal

CAPITULO TRES: ELEMENTOS DE LA CONSOLIDACION FISCAL

3.1. Sociedad Controladora

3.2. Sociedades Controladas

3.2.1. Mayoría de Capital

3.2.2. Control Efectivo

3.3. Sociedades Impedidas a Consolidar

CAPITULO CUATRO: REQUISITOS PARA CONSOLIDAR

4.1. Requisitos Formales

- 4.1.1. Autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- 4.1.2. No tener Bases Especiales de Tributación
- 4.1.3. Estados Financieros Dictaminados por Contador Público para fines Fiscales
- 4.1.4. Coincidencia del Ejercicio Fiscal
- 4.1.5. Registros Especiales de Consolidación
- 4.1.6. Registros para Valuación de las Acciones de la Controladora
- 4.1.7. Declaración Específica de Consolidación

4.2. Reglas de Incorporación de Sociedades al Régimen de Consolidación

4.3. Reglas de Desincorporación de Sociedades al Régimen de Consolidación

CAPITULO CINCO: METODO DE PARTICIPACION FISCAL

5.1. Valuación de Acciones de Sociedades Controladoras

- 5.1.1. Técnica Contable
- 5.1.2. Disposiciones Fiscales.

CAPITULO SEIS: MECANICA DE LA CONSOLIDACION FISCAL

6.1. Utilidades y Pérdidas Fiscales Ajustadas

6.2. Conceptos Especiales de Consolidación

- 6.2.1. *Enajenación de Bienes entre Sociedades del Grupo*
- 6.2.2. *Ganancia o Pérdida Ponderada por Enajenación de Bienes a Terceros*
- 6.2.3. *Ganancia Derivada de Fusión, Liquidación o Reducción de Capital*
- 6.2.4. *Deducción Adicional Consolidada*
- 6.2.5. *Amortización de Pérdidas Fiscales Ajustadas a Nivel Consolidado*
- 6.2.6. *Incorporación de Sociedades con Pérdidas de Ejercicios Anteriores*

- 6.3. *Actualización del Régimen de Consolidación Fiscal*
 - 6.3.1. *Cambios en La Propiedad Accionaria de Las Sociedades Controladas*
 - 6.3.2. *Mecánica de La Actualización de Conceptos*
 - 6.3.3. *Conceptos Especiales de Consolidación que no se actualizan*

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

I N T R O D U C C I O N

La acertada elección de una profesión constituye una de las decisiones más trascendentes del hombre, toda vez que se trata de una actividad que va a desempeñar durante toda su vida.

De esa elección depende de modo casi total, el rumbo que tome la existencia de una persona; es decir, influirá decisivamente sobre su personalidad y estilo de vida.

Una elección adecuada, pondrá al hombre en las condiciones de poder realizarse plenamente como profesional, situación que podrá conservar mientras más motive su interés en solucionar los problemas que le plantea su profesión.

El Licenciado en Contaduría tiene la oportunidad de aplicar los conocimientos obtenidos durante su etapa de formación académica, en la resolución de problemas específicos de la profesión, en beneficio de la sociedad y de sí mismo.

La área fiscal es una de las ramas de la Contaduría que más requiere de investigación y aplicación de un criterio bien fundamentado para la adecuada interpretación de las dudas que plantean las legislaciones fiscales, situación que motivó mi interés en seleccionar un tema de esa área.

A partir de 1981, la Ley del Impuesto sobre la Renta tuvo una de sus reformas más importantes, en cuanto a gravar a una serie de contribuyentes que tengan intereses económicos comunes entre sí en un régimen fiscal neutral, es decir que causaran un impuesto lo más equitativamente posible y justo de acuerdo a su participación en diferentes sociedades mercantiles. Esta reforma se conoce como el régimen fiscal de las sociedades controladoras, tema que por ser novedoso y de complicada mecánica causaba grandes dudas a los empresarios para su adecuada aplicación.

La situación anterior requería necesariamente de la intervención del Licenciado en Contaduría, por ser el profesional que conoce y controla el aspecto financiero de las empresas y en muchos casos, también es un especialista en el área fiscal. Reunidos los requisitos anteriores (conocimiento financiero y fiscal) - este profesional es el indicado para poder estudiar este régimen y poder dar una recomendación al empresario en cuanto aprovechar o no esta opción que otorga la legislación fiscal.

El contenido de este trabajo presenta los aspectos fiscales que fundamentan la elaboración de estados financieros consolidados para fines fiscales, así como la técnica que permite aplicar correctamente el método participación fiscal en la valuación de las inversiones en acciones. Se incluye además una serie de gráficas, con el objeto de facilitar la comprensión de cada elemento de este régimen y como culminación de esta investigación se integra un caso práctico con las variantes más importantes de este régimen fiscal, en cada uno de los capítulos.

Es necesario señalar que la consolidación surgió como consecuencia del desarrollo económico que motivó las combinaciones de empresas (que como consecuencia originó operaciones intercompañías), las cuales al estar regidas por un mismo control, representaron una entidad económica con características y necesidades semejantes a las de una entidad jurídica independiente. El nacimiento de la entidad económica formada por varias entidades legales, dio lugar a que la técnica contable (en primer término), cuya misión es principalmente el de proporcionar una información adecuada, ideará los procedimientos necesarios para satisfacer a las partes interesadas en conocer y estudiar dicha entidad económica, lo cual se logra preparando estados financieros consolidados y, en su caso, aplicando el método de participación.

En virtud del desarrollo constante que se observa en el ámbito de los negocios en nuestro país, la legislación fiscal (en segundo lugar) tuvo que adecuar y considerar la importancia que tie-

ne desde el punto de vista la recaudación fiscal, la consolidación de estados financieros, principalmente en relación a los resultados del periodo, situación que se resolvió con el régimen de sociedades controladoras.

Por último, deseo que esta investigación quede como un nuevo esfuerzo para proyectar y exaltar a la Contaduría como profesión, la cual lucha incansable para ocupar un sitio digno en el concierto de las profesiones universales, aportando sus ideas en un medio económico cambiante que requiere de innovaciones a la luz de las necesidades de la sociedad.

El sustentante.

CAPITULO UNO

ORIGEN DE LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Antes de profundizar en el tema de las sociedades mercantiles controladoras y en la consolidación de resultados que para efectos fiscales entró en vigor el primero de enero de 1981, es conveniente analizar cuáles son los antecedentes que han existido para esta figura fiscal que nos ocupa.

1.1. Económicos

1.1.1. Desarrollo comercial

A partir de la Revolución Industrial que tuvo lugar durante los siglos XVIII y XIX, la economía de los países que empezaron a vivirla se desarrollaron mediante un proceso de crecimiento que planteó retos aparentemente difíciles de superar en los distintos órdenes de desarrollo de la humanidad, tales como el político, social y económico.

Uno de los aspectos que más se desarrolló, fue el intercambio comercial de las empresas tanto a nivel nacional como internacional, gracias al desenvolvimiento acelerado de los medios de transporte que permitieron una mejor comunicación entre las distintas culturas, generando necesidades que sólo podían ser satisfechas mediante ese intercambio.

La apertura de los mercados internacionales, como consecuencia de esas nuevas necesidades, originó una demanda adicional de bienes y servicios que debían satisfacerse mediante el crecimiento de las empresas encargadas de producir tales bienes y servicios, con lo que se empezó a generar el problema del crecimiento excesivo en el tamaño de las empresas.

Poco a poco las grandes empresas se dieron cuenta que podría resultarles más conveniente organizarse a través de entidades más pequeñas que, aunque jurídicamente fueran independientes, se encontrarán ligadas entre sí por relaciones de tipo económico. De esta manera se lograba una mayor versatilidad de operación, en lo que se eliminaban o disminuían los problemas de abastecimiento de materias primas, de distribución adecuada de tecnología, de complejidad de los procesos productivos, de penetración de productos en los mercados internacionales, así como la ubicación temporal de recursos financieros a medida que se requería en las diversas entidades legales, entre otras ventajas que para efectos del presente trabajo, no se analizarán en detalle.

Esta nueva forma de organización que las empresas consideran adecuada para hacer frente a los cambios del contexto económico y para aprovechar al máximo las ventajas que le daban su tamaño y poder económico, tuvo una consecuencia directa, que fue la constitución de los grupos de empresas o consorcios coordinados por un centro encargado de tomar decisiones encaminadas a lograr fines económicos en beneficio de sus intereses comunes.

Tales grupos se han proyectado como agentes activos del desarrollo económico porque normalmente su dimensión e importancia económica y social les permite allegarse de los elementos necesarios para lograr la máxima eficiencia en las funciones que derivan de su propia naturaleza.

Lo anterior resulta cierto porque con la operación de los grupos no sólo se logra la satisfacción de necesidades comunes de las empresas que los integran sino que se aprovecha de manera más eficiente posible, al grupo humano, el de producción y los recursos financieros de que dispone el grupo o consorcio, por lo que se abaten considerablemente los costos de operación y se favorece el desarrollo de mercados de escala con productos que son altamente com

petitivos en precio y calidad.

La desintegración de las grandes empresas en unidades más pequeñas y jurídicamente independientes plantea, desde el punto de vista de información, la necesidad de contar con instrumentos que permitieran medir la eficiencia de operación de esos nuevos entes, básicamente a través de estados financieros que reflejaran adecuadamente los resultados de operación de los consorcios, desde el punto de vista de los intereses económicos comunes que el grupo posee en cada una de las empresas que controla. El problema planteado se superó en los distintos países mediante lo que la técnica contable conoce como consolidación de estados financieros.

1.2. Fiscales

1.2.1. Reglamentos de Impuesto sobre la Renta de 1925, 1935 y 1941

Aunque parezca increíble, este mecanismo de consolidación ya habla sido contemplado en México, ya que en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta en 1925, precisaba en su artículo 40. lo siguiente:

"Cuando varias sociedades tengan personalidad 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 exige 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."

La misma disposición se localiza en los reglamentos vigentes en 1935 y 1941.

1.2.2. Régimen fiscal de las unidades de fomento

Un antecedente más reciente es el relativo a las unidades de fomento, cuyo régimen fiscal estuvo vigente a partir del año de 1973.

La diferencia de este régimen es que no era de aplicación general, sino que representaba un estímulo fiscal para el desarrollo de las empresas industriales y turísticas en México, tal y como lo demuestra el artículo 10. del Decreto expedido por el Ejecutivo Federal y que parcialmente se transcribe:

"Artículo 10.- Para los efectos de este Decreto, las unidades de fomento son unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial del país y se forman por una sociedad de

fomento y una o más sociedades promovidas, que reúnan los requisitos que establece este Decreto.

"Para que la unidad económica pueda utilizar las medidas de estímulo que establece este Decreto, la sociedad de fomento deberá comprobar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el conjunto de sociedades que la forman, incrementan sus ventas y servicios en un tanto por ciento equivalente al compuesto por la suma del Índice de crecimiento de la actividad industrial del país y el 20% de dicho Índice, así como, que obtienen incrementos significativos en los términos del artículo 2o., por lo menos en cinco de las siguientes actividades:

- I. Mexicanización de sociedades con mayoría de inversión extranjera;
 - II. Creación de nuevos empleos;
 - III. Creación de nuevas empresas industriales y de turismo;
 - IV. Desarrollo tecnológico nacional;
 - V. Aumento en las exportaciones;
 - VI. Substituciones de importaciones;
 - VII. Inversiones en zonas de menor desarrollo económico relativo;
 - VIII. Industrialización de recursos naturales;
 - IX. Ampliación de empresas industriales y de turismo, y
 - X. Colocación de acciones entre el público.
- ..."

El carácter de incentivo fiscal que se le atribuye, se basa en la orientación de los requisitos que se señalaban para poder acogerse al régimen, así como en la propia mecánica de operación que le permitía al grupo de intereses comunes gozar de ciertos beneficios de manera total, como eran:

- a) Se liberaba de retención de impuestos a los dividendos que percibiera de otras sociedades de fomento en su carácter de accionista, de conformidad con el artículo 6o. del Decreto aludido.
- b) Se exceptuaba de gravamen la ganancia que por enajenación de

acciones tuviera la sociedad de fomento en su carácter de accionista de sociedades anónimas mexicanas, inscritas en Bolsa de Valores y con participación mayoritaria de mexicanos en su capital social, en los términos del citado Decreto (artículo 5o.).

- c) Se le permitía determinar el impuesto de la unidad de fomento, aplicando la tarifa de impuesto que corresponde a las actividades empresariales a la suma de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas declaradas por las sociedades que formaban la unidad, de conformidad con el artículo 7o. del -
multicitado Decreto.

La mecánica anterior distaba de ser un régimen de consolidación, porque aun cuando permitía sumar resultados fiscales positivos y negativos de las empresas que formaban la unidad, no eliminaba las operaciones entre compañías relacionadas y tampoco obligaba a reconocer la participación de los accionistas minoritarios.

El no reconocimiento del interés minoritario, producía el -- efecto de que los accionistas mayoritarios se beneficiaran con el efecto financiero total que podía derivar de la amortización anticipada de pérdidas de operación de algunas empresas del grupo contra utilidades de otra, no sólo en la medida en que poseían el capital social de tales empresas, sino inclusive con el efecto que - debería haber correspondido a los accionistas minoritarios, siendo ésta la principal razón por la que se conoce al "Decreto que concede de estímulos fiscales a las sociedades y unidades económicas que - fomentan el desarrollo industrial y turístico del país", como una figura de incentivo fiscal que estaba al alcance solamente de los grandes grupos industriales.

La forma en que operaba el citado Decreto comparada contra el nuevo régimen de consolidación fiscal, se aprecia en el cuadro No. 1.

Cuadro No. 1

Sociedades controladas	Participación accionaria del Grupo en			
	Tenedora (Real) %	Unidades de Fomento		
		Real %	Decreto %	Diferencia %
A	100	100	100	-
B	85	85	100	15
C	58	58	100	42
D	60	60	100	40
F	75	75	100	25

La diferencia corresponde al Interés de los accionistas minoritarios y que de acuerdo al Decreto, queda a beneficio de los accionistas mayoritarios en las sociedades de fomento, siendo éste el estímulo fiscal que otorgaba este régimen.

1.3. Financieros

1.3.1. Sociedades Controladoras

También es necesario analizar el antecedente de lo que han sido las empresas controladoras en el pasado, elemento principal de este esquema de consolidación fiscal.

Al respecto, se puede decir que las empresas controladoras en los últimos años tuvieron un auge importante; lo anterior, no sólo por los beneficios fiscales que se podrían obtener, sino también por las estrategias financieras y administrativas, entre otras. Los beneficios fiscales que se obtenían básicamente eran las de poder reinvertir las utilidades sin tener que pagar el impuesto sobre dividendos.

Para poder constituir empresas controladoras, la Secretaría de Hacienda en muchas ocasiones otorgó autorizaciones para traspasar las acciones de una empresa a otra; asimismo, autorizó la constitución de empresas "holding" hacia arriba o hacia abajo, lo que demuestra que la autoridad fiscal vela con buenos ojos este tipo de estructura organizacional.

Los profesionistas dedicados a la especialidad impositiva, también estudiaron profundamente el régimen de las controladoras y en un sinnúmero de ocasiones propusieron a sus clientes la constitución de este tipo de empresas, debido a esto se establecieron distintos tipos de sociedades controladoras como son la "holding" financiera, la operadora, la inmobiliaria y la de servicios; todas ellas con la finalidad de tener una posición financiera más sólida.

CAPITULO DOS

OBJETIVOS DE LA CONSOLIDACION

2.1. Aspecto contable

2.1.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Antes de comentar los aspectos específicamente relacionados con la consolidación de estados financieros, considero conveniente recordar brevemente algunas cuestiones acerca de los "principios de contabilidad generalmente aceptados". A este respecto, iniciaremos recordando los principales puntos en que coinciden la mayor parte de las definiciones que se han dado a la contabilidad financiera y que son los siguientes:

a) La contabilidad financiera es una técnica, formada por un conjunto de conocimientos y funciones con un fin determinado.

b) Su objetivo principal es el de producir en forma sistemática y estructurada, información acerca de las transacciones que realiza una entidad económica, así como de aquellos acontecimientos que la afectan en sus aspectos financieros, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con la misma.

c) Dicha información es expresada cuantitativamente en unidades monetarias.

En vista de que la información que produce la contabilidad, es usada como elemento fundamental para tomar decisiones, se desprende la necesidad de que la misma sea determinada con base en ciertas reglas o convencionalismos lógicos, aceptados por quienes la preparan y por quienes la utilizan, eliminando en la medida de lo posible la aplicación de criterios arbitrarios que pudieran --

afectar su confiabilidad; dichas reglas convencionales son conocidas con el nombre de "principios de contabilidad".

En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos - - - (IMCP), organismo reconocido a nivel internacional y el cual agrupa a la mayor parte de los Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría del país, ha sido la más importante organización que en forma profesional y objetiva, se ha preocupado por investigar y unificar los criterios en materia de principios de contabilidad, habiendo emitido a través de su Comisión de Principios de Contabilidad, con la asesoría de la Bolsa Mexicana de Valores, S.A. de C. V. y del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C., diversos boletines que contienen aquellos principios que han sido aceptados por sus asociados y que se consideran disposiciones normativas de su actuación profesional. Asimismo, la preocupación de los Contadores Públicos organizados de varios países, originó que en el año de 1973 se creara la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), cuyo objetivo es "formular y publicar en interés del público, normas básicas que deban observarse en la presentación de cuentas y estados financieros auditados e impulsar su aceptación y observancia en todo el mundo", la cual también ha emitido algunos boletines sobre aspectos básicos y varios proyectos sobre aspectos particulares, mismos que coinciden en términos generales con las disposiciones de la Comisión del IMCP.

La introducción al boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, señala que los principios publicados se formulan "con un criterio de equidad para los diversos interesados en la información financiera, sustentado en una base de objetividad y veracidad razonables", así como que "los principios son reglas de acción y no verdades fundamentales y por tanto, no deben considerarse como fundamento inamovible y acabado", aspectos que considero indispensables tener en mente cuando se presenta algún problema relacionado con principios de contabilidad, ya que dan la

pauta acerca del criterio que deberá seguirse para su aplicación.

A continuación, se indica la clasificación dada a los principios de contabilidad, según los boletines de la Comisión del IMCP.

- a) Principios o conceptos básicos.
- b) Principios relacionados con estados financieros en general.
- c) Principios relacionados con partidas o conceptos específicos.
- d) Problemas especiales de determinación de resultados.
- e) Principios relacionados con entidades especiales.

Dentro de los principios relativos a estados financieros en general, la Comisión ha emitido un boletín definitivo que trata sobre la consolidación de estados financieros, el cual se comentará en los capítulos siguientes; sin embargo, en vista de que la aplicación de todas las reglas en materia contable, debe ser acorde con los principios o conceptos básicos, se considera de interés comentar los aspectos principales que éstos comprenden:

1.- Según el boletín A-1 de la Comisión, los principios básicos establecen la delimitación e identificación de la entidad económica, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa, a través de los estados financieros.

2.- La identificación y delimitación de la entidad económica y de sus aspectos financieros, son precisados en los principios de nominados "la entidad", "la realización" y "el período contable". Las bases para cuantificar las operaciones y su presentación en los estados financieros, se enuncian en los principios del "valor histórico original", del "negocio en marcha" y de la "dualidad económica", así como el de la "revelación suficiente". Como requisitos contables generales, existen los principios de "importancia -

relativa" y de "consistencia", así como el llamado "criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares".

3.- El principio de la entidad establece que debido a que la empresa tiene una personalidad jurídica propia y totalmente separada y diferente de la de los socios o accionistas, los bienes, derechos, obligaciones, utilidades y pérdidas que se registren en la contabilidad, deben ser aquellos plenamente identificados con la empresa e independientes de sus accionistas, formándose una unidad contable exclusiva de cada empresa. Las utilidades del negocio pertenecen a los accionistas no desde el momento en que se realizan, sino hasta que se decreta su distribución.

4.- El principio de la realización establece que las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideren por ella realizados:

a) Cuando la entidad ha efectuado transacciones con otros entes económicos. A este respecto, se considera que los derechos y obligaciones surgen cuando existe un acuerdo de voluntades entre la entidad y la otra parte que interviene en la operación, independientemente de la forma o documentación que soporte el acuerdo.

Este concepto origina ciertas dificultades de aplicación, ya que para el registro de las ventas, por ejemplo, podría interpretarse que la transacción se realiza desde el momento en que se recibe y acepta algún pedido de un cliente; sin embargo, el criterio prudencial de aplicación de los principios, que se comenta posteriormente, ha implicado que convencionalmente las ventas se registren hasta el momento en que se entregan las mercancías correspondientes. El ejemplo anterior evidencia la necesidad de considerar en conjunto los principios para la resolución de los problemas contables, requiriéndose también el criterio, objetividad y experiencia profesionales del Licenciado en Contaduría, para su mejor solu

ción, en vista de la imposibilidad práctica de establecer reglas que sean aplicables a todos los casos.

b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifiquen la estructura de recursos o de sus fuentes. Esto se refiere al registro contable que debe efectuarse cuando existan movimientos o decisiones internas en la empresa, que tengan efectos económicos para la misma; como ejemplos podrían citarse los procesos de transformación de materia prima en producto terminado, la conversión de utilidades acumuladas en dividendos por pagar, etc.

c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad, o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto pueda cuantificarse razonablemente en términos monetarios. Una devaluación monetaria, sería ejemplo clásico de un evento económico externo a reconocerse contablemente cuando ocurra.

5.- El principio de la realización antes comentado, está plenamente ligado con el principio de período contable, el cual reconoce la necesidad de dividir la vida de un negocio, en períodos regulares previamente determinados, a fin de hacer posible la preparación de informes que indiquen la situación financiera de una empresa en un momento determinado, así como los resultados de sus operaciones en cada período, etc., debiendo identificarse por tanto, la realización de las operaciones y eventos con el período a que correspondan.

6.- El principio de valor histórico original, establece que el registro contable de las transacciones o eventos, debe efectuarse según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, al momento en que se consideran realizados contablemente. Sin embargo, se establece que en caso de que ocurran eventos posteriores que hagan perder significado a las partidas registradas al valor histórico original, las cifras respectivas deberán ser modifi-

cidas en forma sistemática, conservando obviamente la imparcialidad y objetividad de la información contable. En conclusión, se considera que en caso de no existir alguna circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el costo o valor histórico como concepto básico de la valuación.

7.- El principio de negocio en marcha, establece que salvo especificación en contrario, se considera que la entidad tiene existencia permanente y por tanto, las cifras que presentan sus estados financieros, no constituyen valores de liquidación.

8.- El principio denominado de la dualidad económica, establece que ésta se constituye por:

a) Los recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines; y

b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

Lo anterior contempla el hecho de que un ente económico considerado en su conjunto, se forma por determinados bienes o derechos (activos), los cuales provienen o tienen sus fuentes de aportaciones ajenas (pasivos), de aportaciones de sus accionistas o dueños (capital social) y de sus propias operaciones (utilidades), debiendo representarse financieramente dicha dualidad económica de la entidad, para hacer posible una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades o personas.

9.- El principio de revelación suficiente, señala que la información contable presentada en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

10.- El principio de importancia relativa, señala que la información que aparece en los estados financieros, debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios, indicándose que debe equilibrarse el detalle y multiplicidad de los datos que entran al sistema contable y que se incluyen en la información, con los requisitos de utilidad y finalidad de dicha información. Este principio tiene como objetivos, el simplificar y hacer más prácticos los sistemas de contabilidad, así como evitar que se incluyan datos de poca importancia en la información, para que no se desvuelva la atención de los lectores.

11.- El principio de la consistencia, se basa en la necesidad de que la información financiera pueda ser comparada en distintas épocas de la actividad de una entidad, a fin de facilitar su adecuado análisis e interpretación, estableciéndose por tanto, que dicha información debe obtenerse mediante la aplicación de los mismos principios y reglas de cuantificación, durante las distintas épocas de su evolución. Sin embargo, se reconoce que precisamente por dicha evolución, los cambios en las circunstancias pueden originar que deban modificarse los criterios en la aplicación de las reglas particulares de contabilización o de presentación, originándose una falta de comparabilidad, por lo que se establece como requisito que dichos cambios sean revelados (debiendo obviamente estar justificados), indicándose el efecto que los mismos producen en las cifras contables.

12.- El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, establece que en vista de la imposibilidad práctica de que existan reglas que resuelvan sin dudas todos los problemas contables que pudieran presentarse, en los casos en que existan varias alternativas al respecto, deberá optarse por la que menos optimismo refleje, observando sin embargo, que siempre la decisión sea equitativa para los usuarios de la información. Este criterio

anteriormente era enunciado diciendo que "las pérdidas deben registrarse cuando se conocen y las utilidades hasta que se realicen", en vista de la preocupación por evitar la presentación de utilidades que pudieran no haber sido efectivamente realizadas; sin embargo, dicho concepto no puede aplicarse inmoderadamente, ya que en determinadas circunstancias pudieran falsearse los resultados de una entidad, por lo cual en todos los casos es necesario tomar en cuenta las distintas alternativas que existan, buscando bases que permitan definir aquella que sea la más adecuada, y en caso de no existir dichas bases, adoptar como se ha dicho, la alternativa que menos optimismo refleje.

2.1.2. Principios específicos para la consolidación

Se comentó anteriormente que el crecimiento de las empresas - en cuanto a los productos y servicios que proporcionan, la complejidad de sus procesos productivos, la diversidad de mercados en - que desarrollan la comercialización y la optimización del uso de - recursos financieros, convirtió en imprescindible la creación de - diversas entidades pertenecientes a un grupo de intereses comunes, para que cada una realizara la parte que le correspondía de la fun - ción total del grupo, pero siempre bajo el control de decisiones - que persigue fines económicos comunes.

La necesidad de conocer y cuantificar los resultados logrados por ese centro de decisiones, hicieron que la medición de los efec - tos de las relaciones entre las distintas empresas del grupo fue- - ran de primordial interés en materia de información financiera, - principalmente para los accionistas de la compañía tenedora y para los terceros, básicamente acreedores, que tienen relación con las distintas compañías del grupo.

La observación de que la información de estas relaciones en- - tre las empresas del grupo difícilmente podría ser comunicada con exactitud a través de los estados financieros de cada una de las - empresas, motivó que la técnica contable desarrollara los procedi- - mientos de consolidación de estados financieros, cuyo objetivo ma- - nifestado en términos sencillos pretende lograr que se refleje en un solo juego de estados financieros, los resultados, acti - vos y capital de todas las empresas que forman parte del grupo de intereses comunes, pero eliminando o reconociendo por separado los intereses correspondientes a accionistas minoritarios de alguna o algunas de las sociedades, toda vez que sus intereses no son afi - nes con los del grupo en su conjunto, al ser sólo comunes en lo - que a una determinada sociedad se refiere.

Las características y reglas a que deben sujetarse los estados financieros consolidados para fines contables, se encuentran perfectamente delimitadas en el Boletín B-8 denominado "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes", emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en 1973 y cuyo objetivo, según el párrafo del alcance del boletín es:

"Este boletín tiene por objeto establecer: (1) el tratamiento que debe darse a las inversiones permanentes en compañías asociadas y subsidiarias no consolidadas; (2) las condiciones que requiere la preparación de estados financieros consolidados y combinados y los requisitos de los mismos y (3) las reglas de registro de fusiones.

El tratamiento contable que debe darse a las inversiones permanentes en: (a) acciones ordinarias que no excedan del 25% del capital social de la empresa emisora, (b) acciones preferentes y (c) obligaciones convertibles en acciones, no es objeto de este boletín".

De los párrafos anteriores, se desprende que la inversión de un grupo de intereses económicos puede manifestarse de muy distintas maneras; atendiendo básicamente a la magnitud de la participación que se tenga en el capital social de cada sociedad y que cada tipo de inversión recibe un tratamiento específico, razón por la cual en el mismo boletín se definen los siguientes conceptos:

"Compañía tenedora es la compañía propietaria del 25% o más de las acciones ordinarias de otra empresa.

Subsidiaria es aquella compañía cuya mayoría de acciones ordinarias (más del 50%) es propiedad de otra empresa.

Asociada es una compañía de la cual otra empresa es propietaria de no menos del 25% y no más del 50% de las acciones ordinarias en circulación.

Afiliadas son aquellas compañías que, sin tener inversiones de importancia entre sí, tienen accionistas comunes".

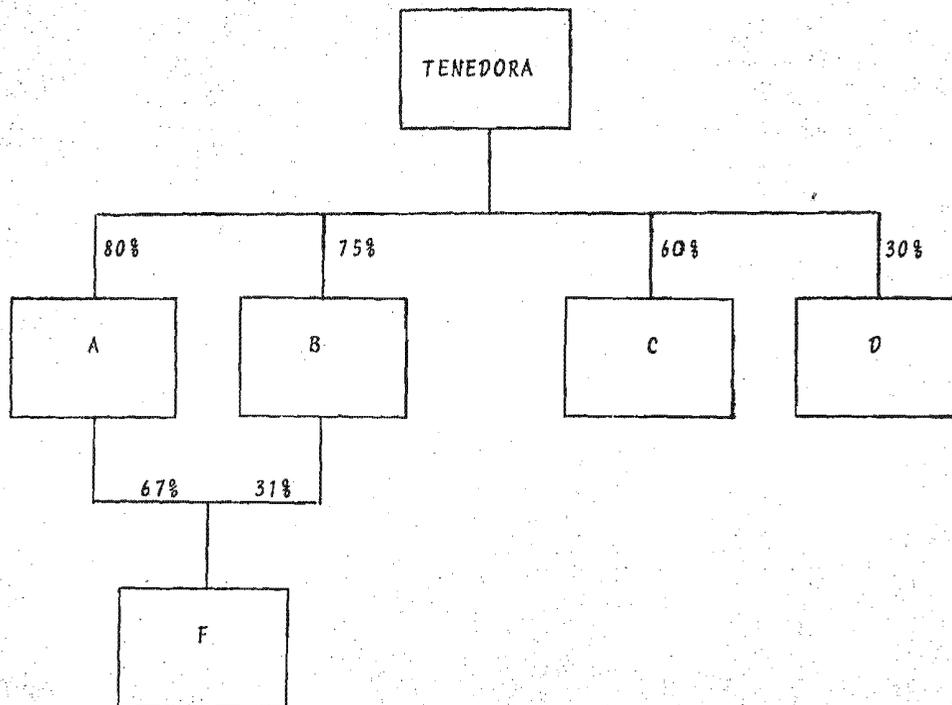
Para ilustrar gráficamente las definiciones anteriores, hay que suponer la estructura de un grupo como el que se muestra en

el cuadro No. 2, en donde T sería la sociedad tenedora por tener más del 25% del capital de A, B, C, D y F, aunque en el caso de ésta última, lo sería de manera indirecta a través de las sociedades de A y B.

Las sociedades A, B, C y F son subsidiarias en los términos de las definiciones comentadas y D es una asociada.

Las sociedades A, B, C y D responden a la definición de compañías afiliadas entre sí.

Cuadro No. 2



Dentro del esquema de consolidación para fines contables solamente se toma en consideración a la tenedora y sus subsidiarias, quedando fuera de dicho esquema las compañías asociadas y afiliadas, según se desprende del concepto de estados financieros consolidados que aparece en el referido boletín y que señala:

"Los estados financieros consolidados son aquellos que presentan 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 los activos y pasivos de aquellas y eliminando los saldos y las operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad".

De la definición anterior, se concluye que:

- a) La consolidación contable incluye el estado de situación financiera y el estado de resultados.
- b) Se eliminan los saldos y operaciones efectuadas entre las distintas compañías que forman parte del grupo de intereses comunes.
- c) Se considera que las operaciones entre las compañías del grupo de intereses comunes no ha producido utilidades reales para el grupo, derivadas de operaciones que tales compañías celebren entre sí y en tanto no tengan efectos con terceros.
- d) La eliminación de la inversión en acciones implica que si se posee menos del 100% del capital de una subsidiaria, se debe reconocer la participación de los accionistas minoritarios, para evitar involucrarlos en los resultados del grupo de intereses comunes, ya que esto crearía una distorsión importante en la información.
- e) Se requiere que la inversión de la tenedora sea a través de acciones ordinarias, ya que son las únicas que le confieren el

derecho a participar en las decisiones importantes de la empresa a través del voto en las asambleas de accionistas.

Si la inversión estuviera representada por acciones preferentes no opera la consolidación, por la restricción que implica el voto limitado para participar en las decisiones de administración de la sociedad.

f) La inversión accionaria de la tenedora en la subsidiaria, debe ser cuantificada con el fin de determinar en términos monetarios su importe, lo cual conforme a la técnica contable se conoce como valuación.

Esta valuación puede realizarse de dos formas:

A precio de costo o mercado el que sea menor; o,

A través del método de participación.

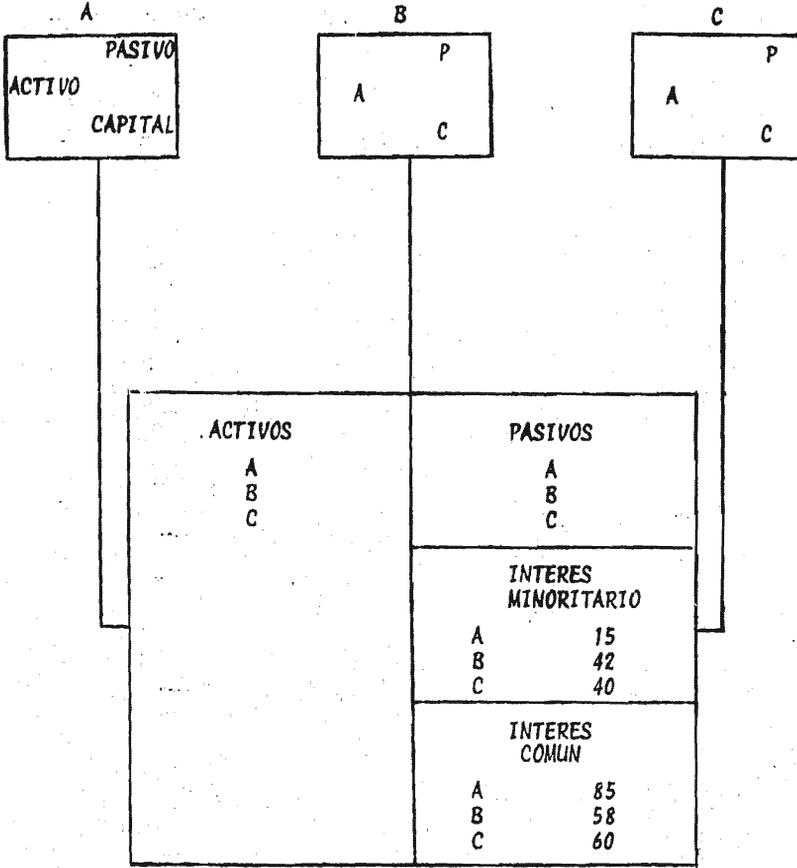
Costo es el valor que tienen las acciones en los libros de la subsidiaria, en el momento en que las adquiere la tenedora y registra la inversión.

El método de participación sólo se menciona para tener en cuenta que puede ser utilizado dentro de la consolidación, pero se analizará con mayor detalle posteriormente, en el capítulo cinco.

g) La tenedora debe reconocer las utilidades o pérdidas de sus subsidiarias, mediante la incorporación a sus estados financieros de los activos, pasivos y resultados de operación de aquellas, sustituyéndolos por la inversión accionaria que tuviese en dichas compañías, después de eliminar las transacciones intercompañías.

Con la finalidad de comprender los conceptos anteriores, supóngase que se consolidan las sociedades controladas que se muestran en el cuadro No. 3, es decir, las compañías subsidiarias A, B y C.

Cuadro No. 3



Se puede notar que en este esquema al fundirse en los estados financieros consolidados, los estados financieros individuales de A, B y C, se incorpora el total de los activos y pasivos y se hace solamente la distinción a nivel del capital de la parte que corresponde al grupo de intereses comunes y lo que le corresponde a otros accionistas minoritarios que participan en el capital de A, B y C, para evitar que al confundirse en uno sólo propiciará el error de interpretación en los lectores de estos estados financieros.

Los elementos comentados resultan perfectamente lógicos desde el punto de vista contable, porque el objetivo que se persigue con los estados financieros consolidados es fundamentalmente de información tanto para el grupo de intereses comunes como para los terceros con ellos relacionados.

De esta manera, se justifica plenamente tomar como punto de partida para efectuar los ajustes relativos a la consolidación, la propiedad accionaria que se tenga al final del ejercicio social en cada una de las subsidiarias.

Si durante el ejercicio social la participación en el capital social de cada una de esas empresas fuese cambiante, a través de los valores involucrados en la adquisición o enajenación de acciones de la subsidiaria por parte del grupo o consorcio, se estaría ajustando continuamente el valor de esa participación y hacia el final del ejercicio reflejarla un saldo de la inversión accionaria que al momento de ser sustituido con los activos y pasivos de las subsidiarias, arrojarla una diferencia a la que el propio boletín le establece un tratamiento específico para fines de presentación en los estados financieros.

Por lo anterior, es posible concluir que abarcando la consolidación contable tanto el estado de situación financiera como el estado de resultados, es válido tomar como elemento base para fi-

nes de las eliminaciones y ajustes, la propiedad de la compañía te
nedora en acciones ordinarias de las subsidiarias al final del --
ejercicio.

2.2. Aspecto Fiscal

El objetivo fundamental del esquema de consolidación para fines de pago de impuestos, no podía ser otro que el de establecer un régimen neutral de gravamen que pudiera aplicarse a los grupos de intereses económicos comunes que por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, decidieron organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que por su estructura de organización no tuviera efectos favorables ni desfavorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto, respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz con sus sucursales.

Por esa razón, la consolidación fiscal de un grupo de intereses económicos comunes, sólo podía establecerse desde el punto de vista del estado de resultados y concediéndole una importancia radicalmente menor a las transacciones realizadas por compañías del mismo grupo que afectaran cuentas de balance, sobre todo en el caso de que no tengan efecto en la declaración de impuestos de alguna de esas sociedades.

Esta diferencia entre los objetivos de la consolidación fiscal respecto a la contable, aunada a la inexistencia del ajuste que en la inversión de la compañía tenedora puede resultar con motivo de la adquisición o enajenación de acciones de las subsidiarias por no tener efecto en el pago del impuesto, parece haber jugado un importante papel al tomar la decisión de incorporarse en la declaración consolidada, solamente a aquellas empresas que durante el ejercicio estuvieron fundamentalmente relacionadas con el grupo de intereses comunes.

La forma de medir esta relación con el grupo y de reflejar las variaciones que a lo largo de un ejercicio hubiese tenido la participación del grupo en el capital de la sociedad, pudo haber motivado la decisión de que para fines de la consolidación fiscal,

en términos generales se tomara solamente la parte proporcional - del resultado fiscal del ejercicio de la empresa que le correspondiera a la compañía tenedora, calculada a partir del promedio de - participación accionaria que tuvo la tenedora en esa empresa a lo largo de todo el ejercicio.

Este concepto parece de difícil manejo, pero en realidad no - se trata sino de una regla de tres, como se muestra a continuación:

Cuadro No. 4

Empresa	Participación Accionaria			Promedio por día de Participa- ción
	Inicio	Cambios	Final	
A	90	-10	80	83
B	55	+ 7	62	58
C	60	-.-	60	60
D	60	-30	30	-.-
F	74	+ 3	77	75

Ejemplo del cálculo de la participación accionaria en el ejercicio (promedio por día).

Cuadro No. 5

Empresa B	Participación	Por No. días	Promedio por día
Enero 1º	55%	$\frac{90}{365}$	14%
Abril 1º	57%	$\frac{153}{365}$	24%
Sept. 1º	59%	$\frac{61}{365}$	10%
Nov. 1º	62%	$\frac{61}{365}$	$\frac{10\%}{58\%}$

La consolidación fiscal se basa en un concepto del resultado fiscal obtenido en el ejercicio, o sea que considera que la utilidad o pérdida fiscal de la empresa se generó o sufrió en una parte proporcional durante cada día del ejercicio social, por lo que se hace abstracción de la fecha real en que se hubiesen realizado algunas operaciones que produjeron impactos en los resultados del ejercicio.

La distinta forma de calcular la participación de la tenedora en el capital de las subsidiarias bajo el esquema fiscal y contable, representa una de las más importantes diferencias entre ambos procedimientos, pero encuentra su origen y justificación en el objetivo señalado de crear un régimen fiscal neutral para los grupos que les elimine beneficios o perjuicios fiscales indebidos sólo por su forma de organización. Sin embargo, debe insistirse en que, en la medida en que la participación accionaria de la tenedora respecto de una subsidiaria no cambie a lo largo del ejercicio, no existirá diferencia alguna entre el régimen fiscal y el contable sobre la forma de computar dicha participación.

En el caso de la empresa B se utilizó para demostrar la simpleza del cálculo, ya que basta multiplicar el por ciento de participación de la controladora en el capital social de la controlada por el número de días que tuvo esa participación en el ejercicio y dividir ese resultado entre el total de días que abarcó el ejercicio. Obviamente si no hubo cambio en la participación accionaria en todo el ejercicio como en el caso de la sociedad D, no es necesario hacer el cálculo y necesariamente será un caso en que coincida el por ciento de participación accionaria utilizando para fines de la consolidación fiscal y contable.

De los conceptos anteriores conviene destacar sus elementos principales para la comparación con el esquema contable:

a) La consolidación fiscal sólo incluye los resultados fiscales de la controladora y de todas sus controladas.

b) Se eliminan las operaciones de enajenación de bienes entre las distintas compañías que forman parte del grupo de intereses económicos comunes que corresponden a un ejercicio fiscal básicamente coincidente, pero sólo en la proporción del promedio por día de participación accionaria.

c) Se requiere que la inversión de la tenedora sea a través de acciones con derecho a voto, ya que son las únicas que confieren el derecho a participar en las decisiones importantes de la empresa a través del voto en las asambleas de accionistas.

d) La controladora es la responsable o beneficiaria de los saldos de impuestos a cargo o a favor, respectivamente, que derivan de la consolidación fiscal.

CAPITULO TRES

ELEMENTOS DE LA CONSOLIDACION FISCAL

El régimen de consolidación que ahora contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene la característica de ser opcional para los contribuyentes, siempre que exista una sociedad mercantil que pueda recibir la denominación de controladora y cuando menos una sociedad que reúna las características de controlada, por lo que, el régimen de sociedades controladoras o de consolidación fiscal puede ser de gran aplicación en México en las condiciones actuales pues son muchos los grupos o consorcios que, aún siendo relativamente pequeños, tienen intereses comunes mayoritarios en más de una sociedad.

3.1. Sociedad Controladora

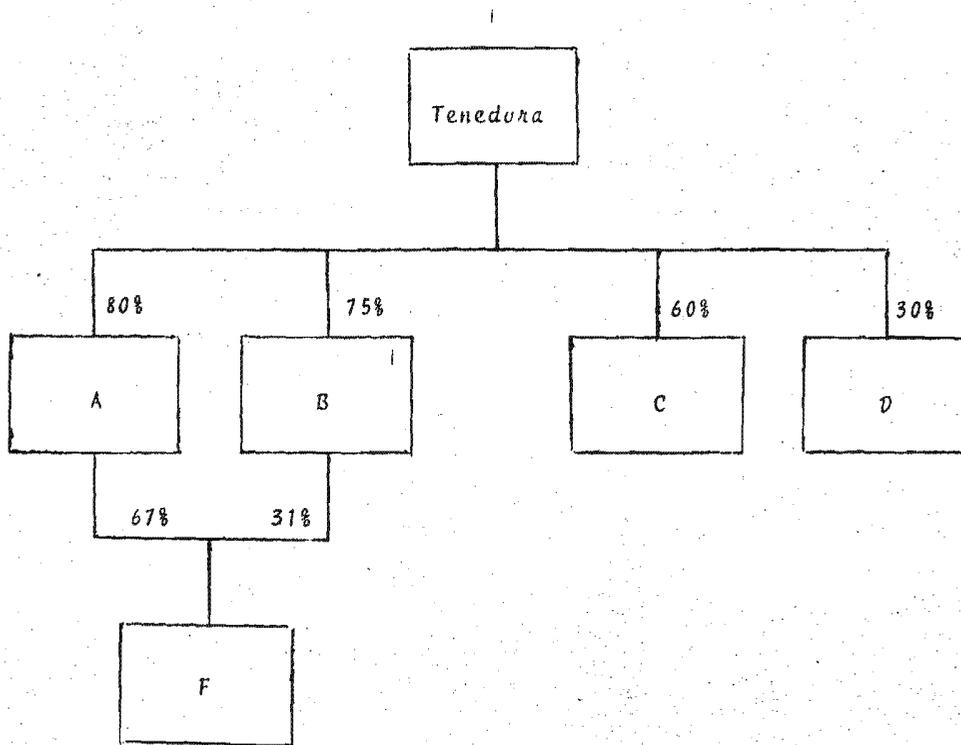
De conformidad con la Ley para que una sociedad se pueda considerar controladora, necesita reunir los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de una sociedad mercantil.
- b) Que sea residente en México.
- c) Que sea propietaria directa o indirecta de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra sociedad.
- d) Que las acciones que emitan no sean propiedad de otra u otras sociedades.
- e) Que ejerza la opción de pagar el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado.

Para poder identificar a la sociedad controladora se tiene que investigar que la sociedad que pretenda serlo, reúna el requi-

sito de participar mayoritariamente en el capital de otra sociedad, tal y como se mostró en el cuadro No. 2 y que en seguida se repite:

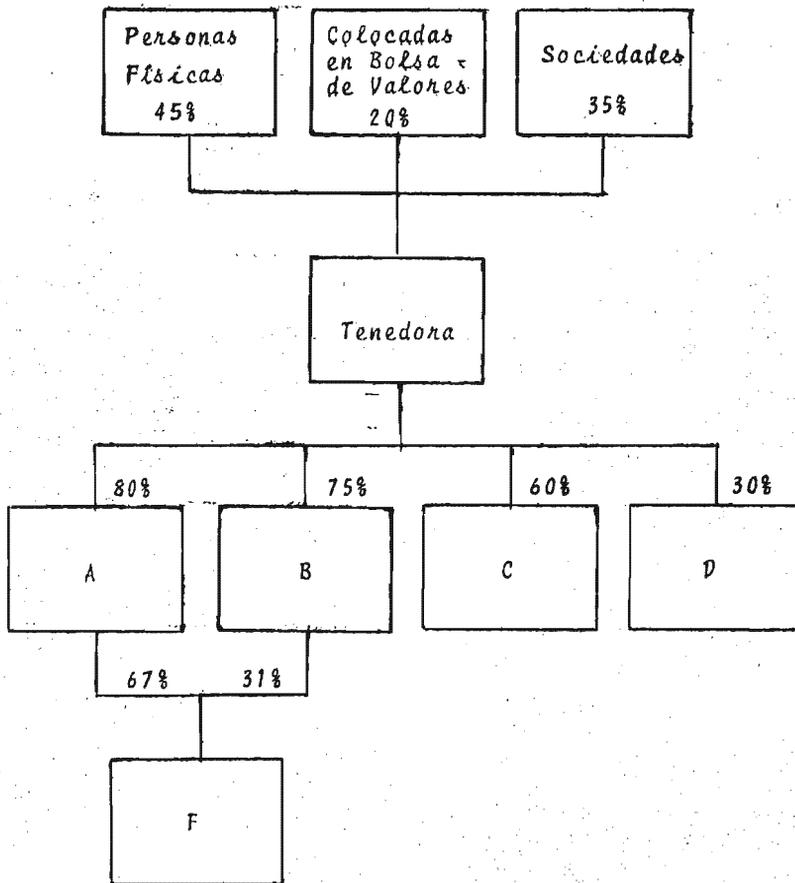
Cuadro No. 2



Del cuadro anterior se puede observar que la empresa T como A reúnen el primer requisito para considerarse sociedad controladora porque poseen más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades. Sin embargo, a partir de que se localiza una sociedad mercantil que tiene la participación mayoritaria de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades, se podría pensar que se ha localizado una sociedad controladora, sin embargo, esto no es cierto aún porque faltarla cumplir con el segundo requisito que consiste en que las acciones con derecho a voto que emita la sociedad supuestamente controladora, deben ser mayoritariamente poseídas por personas físicas residentes en el país o en el extranjero.

En el cuadro No. 6 se ilustra la forma de identificar plenamente a una sociedad controladora.

Cuadro No. 6



Sólo la empresa T reúne el tercer requisito para ser clasificada como sociedad controladora porque sus acciones no son poseídas mayoritariamente por otra sociedad, como acontece en el caso de la empresa A cuyas acciones las posee en 85% la empresa T.

La razón de esta limitación resulta evidente porque el régimen de sociedades controladoras está estructurado como una consolidación única al nivel más alto de la organización de los grupos de empresas o consorcios, por lo que no permite que se vayan subconsolidando, por llamarlo de alguna manera, los distintos niveles de un grupo de intereses comunes, sino que debe ser la tenedora básica de las acciones la que formule la declaración especial de consolidación adicionando su resultado fiscal con los de las otras sociedades mercantiles con las que tiene relación por su participación accionaria y siempre que puedan considerarse como sociedades controladoras.

De no existir esta limitación sobre la tenencia de las acciones que emite la sociedad controladora y si se permitiera que alguna sociedad mercantil, inclusive residente en el extranjero, fuera la propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de la controladora, no se estaría seguro de que la consolidación fiscal se esta realizando a nivel de la controladora básica que es la única que realmente puede representar los intereses económicos comunes del grupo.

La única excepción en cuanto a permitir que la tenencia de acciones de la sociedad controladora no sea mayoritariamente de personas físicas según las disposiciones de la Ley, se plantea en relación con las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, caso en el cual, por ser colocadas a través de la Bolsa de Valores, no se podía mantener la misma limitación sin afectar seriamente la bursatilidad de esas acciones, por lo que se establece que siempre se computen como poseídas por personas fisi-

cas, sin importar que realmente por colocarse a través de bolsa de valores, existan sociedades mercantiles que las posean. Por otra parte, para evitar incurrir en errores, se debe partir del supuesto de que esta opción no opera para todo el capital de la sociedad controladora, sino únicamente para aquella parte de su capital que está autorizada por la Comisión Nacional de Valores para operarse a través de la Bolsa de Valores, pues de otra manera no se cumpliría con el requisito de que todas las acciones de las empresas del grupo sean nominativas y, en consecuencia, no se podría determinar si las acciones son poseídas por personas físicas mayoritariamente.

Por último, en relación con la sociedad controladora solamente conviene apuntar las diferencias y semejanzas que existan entre el concepto fiscal y contable de compañía tenedora, entre los que destacan los siguientes:

a) El concepto fiscal se basa en la tenencia de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, en tanto que la compañía tenedora desde el punto de vista contable, requiere sólo del 25% o más de las acciones ordinarias de otra empresa.

b) Fiscalmente se establecen requisitos en la tenencia del capital social de la propia controladora para ubicarla como titular de los derechos y obligaciones emanados del régimen de consolidación fiscal en tanto que contablemente no se contempla este requisito para la compañía tenedora.

c) La sociedad controladora puede poseer capital social de otras sociedades mercantiles en porcentajes menores del 50%. Pero esas sociedades no pueden considerarse como controladoras, con excepción del caso de los supuestos de control efectivo que más adelante se analizarán, en consecuencia, no pueden formar parte de la consolidación fiscal, lo que también acontece desde el punto de vista contable con la compañía tenedora, porque sólo se consolida

Ésta con sus subsidiarias.

3.2. Sociedades Controladas

La definición que da la Ley del Impuesto sobre la Renta a este concepto se encuentra contenida en el artículo 57-C que a conti-
nuación se transcribe:

"Artículo 57-C. Para los efectos de esta ley se conside-
ran sociedades controladas las siguientes:

I. Aquéllas cuyas acciones con derecho a voto sean poseí-
das en más del 50%, ya sea en forma directa o indirecta por
una sociedad controladora.

II. Aquéllas en las que la sociedad controladora o cual-
quiera de las controladas, tengan el 50% de sus acciones con
derecho a voto y ejerzan control efectivo de la misma. Se en-
tiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de
los siguientes supuestos:

a) Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de
que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad
controladora o las controladas.

b) Cuando la controladora o las controladas tengan junto
con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas,
una participación superior al 50% en las acciones con derecho
a voto de la sociedad de que se trate.

c) Cuando la controladora o las controladas tengan una
inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que
de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en
las operaciones de la empresa".

De los conceptos anteriores se concluye que existen dos tipos
de sociedades controladas, que son:

a) Controlada por mayoría de capital.

b) Controlada por control efectivo.

3.2.1. Mayoría de capital

El otro elemento para que exista el régimen de consolidación fiscal, como se ha visto anteriormente, es la existencia de cuando menos una sociedad mercantil que pueda considerarse como sociedad controlada en los términos de las disposiciones fiscales.

Retomando los datos del cuadro No. 2 se observa que las compañías A, B, C y D están controladas en forma directa, y sin realizar ningún cálculo adicional se sabe cuál es la participación accionaria en cada una de ellas. Por lo que se refiere a la compañía F, su control es en forma indirecta, situación que origina un cálculo adicional para determinar la tenencia accionaria de la controladora de la siguiente forma:

Cuadro No. 7

CONTROLADAS	TENEDORA	PARTICIPACION EN F	CONTROLADORA
A	80%	67%	53.6%
B	75%	31%	23.3%
TENENCIA INDIRECTA EN F			76.9%

3.3.2. Control Efectivo

El otro supuesto de sociedades mercantiles que deben incorporarse para fines de la consolidación fiscal por considerarse sociedades controladas son aquellas que se ubican en algún supuesto específico que no depende de la participación mayoritaria de la controladora en el capital de la controlada, sino de criterios distintos de vinculación con el grupo de intereses comunes o consorcios que derivan de diversos factores y que se conoce como control efectivo.

Ciertamente este tipo de sociedades controladas no depende de la participación mayoritaria de la controladora en su capital, pero conviene destacar que constituye un requisito imprescindible el hecho de que la controladora posea, directa o indirectamente una parte del capital social de estas sociedades aún cuando necesariamente esta participación tendrá que ser inferior al 50% de las acciones con derecho a voto, porque de lo contrario calificarían como sociedades controladas de conformidad con el primer supuesto comentado anteriormente.

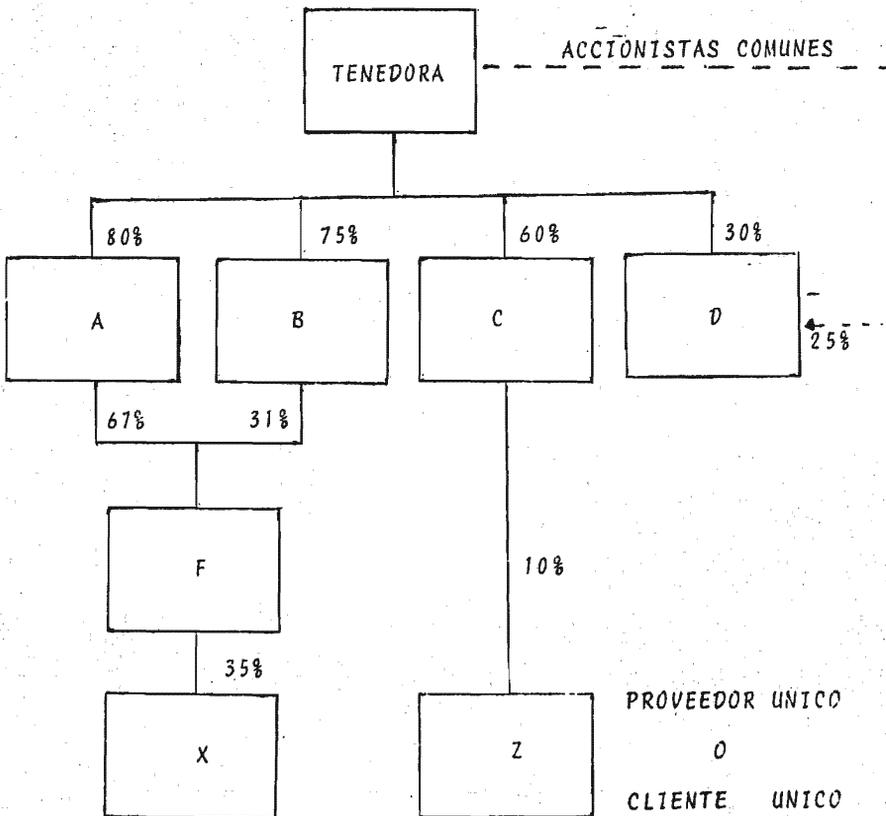
Los casos que a la fecha contempla la Ley a los que denominan control efectivo para diferenciarlos del control accionario, son los siguientes:

- a) Cuando la realización de las actividades mercantiles de una sociedad residente en el país, se efectúa preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
- b) Cuando la sociedad controladora o las controladas tengan en conjunto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación del capital social de la sociedad residente del país superior al 50%; y

c) Cuando la sociedad controladora directa o indirectamente - tenga una inversión en una sociedad residente en el país, de tal - magnitud que de hecho y de derecho le permitan ejercer una influen - cia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para mejor comprensión de los casos mencionados, en el cuadro No. 8 se grafican todos los supuestos.

Cuadro No. 8



El manejo de las sociedades controladas a partir del control efectivo constituye una novedad en la legislación fiscal y no tiene punto de comparación en la técnica contable, porque dado el distinto objetivo de los esquemas de consolidación, el régimen fiscal se podría desvirtuar y producir beneficios indebidos al grupo de intereses comunes como resultado del uso inadecuado o abuso de las operaciones con sociedades mercantiles, que manteniéndose fuera de la consolidación, permitieran realizar esas operaciones en términos tales que se propiciara la elusión fiscal o cuando menos el diferimiento indebido del pago del impuesto.

El concepto más cercano a esto desde el punto de vista contable sería el de asociada que se define en el boletín B-8 como la "compañía de la cual otra empresa es propietaria de no menos del 25% y no más del 50% de las acciones ordinarias en circulación"; sin embargo, aunque este tipo de empresa califica para fines de la consolidación están sujetas a un tratamiento diferente al que reciben las subsidiarias, lo que no acontece en la consolidación fiscal, además ésta última no requiere de un mínimo de participación accionaria para darle el tratamiento de controlada.

3.5. Sociedades Impedidas a Consolidar

Se han comentado con anterioridad los elementos fundamentales para la existencia del régimen de sociedades controladoras, como son los conceptos de sociedad controladora y de sociedad controlada con sus dos variantes, sin embargo, para poder definir íntegramente el régimen de sociedades controladoras se debe considerar no sólo lo que forma parte del mismo, sino aquello que no puede formar parte del régimen. Este último elemento se puede presentar de dos maneras; la primera por el incumplimiento de requisitos formales que se deben reunir para ejercer la opción al régimen de sociedades controladoras; y la segunda, mediante la definición de conceptos que impiden que una sociedad se considere como controladora o controlada por razones diferentes.

Los requisitos formales necesarios para ejercer la opción del régimen de consolidación fiscal, se verá en detalle en otro capítulo, por el momento conviene revisar y comentar los supuestos de aquellas sociedades que no pueden formar parte del régimen de consolidación fiscal y que son:

- a) Las personas morales con fines no lucrativos.
- b) Las instituciones nacionales de crédito, las instituciones de seguros, organizaciones auxiliares de crédito, sociedades de inversión y casas de bolsa.
- c) Los residentes en el extranjero, aún cuando tengan establecimiento permanente en el país.
- d) Aquellas que se encuentren en liquidación.

La limitación impuesta a las sociedades del primer inciso, implica la imposibilidad de considerar dentro de la consolidación

de resultados fiscales a quienes no sean sociedades mercantiles, - toda vez que en principio la consolidación fiscal debe aglutinar - únicamente elementos comunes.

Como se recordará, la Ley del Impuesto sobre la Renta se integra por seis títulos, de los cuales el primero se refiere a disposiciones generales; el segundo a sociedades mercantiles; el tercero a personas morales con fines no lucrativos; el cuarto a las personas físicas; el quinto a los residentes en el extranjero; y, el sexto a los estímulos fiscales, por lo que la limitación también - se extiende (en opinión del autor del presente trabajo) a las personas físicas residentes en el país o en el extranjero, toda vez, que al menos en una primera etapa, la consolidación fiscal esta referida a personas morales que representen los intereses comunes de un grupo económico, sin llegar a la complejidad que podría representar la consolidación de resultados a nivel de personas físicas.

La razón de excluir a las personas morales a que se refiere - el título III de la citada Ley, parece estar referida también en la primera etapa a la forma diferente en que esas personas morales determinan la base para el pago de sus impuestos, respecto de la - forma en que determinan las sociedades mercantiles.

El régimen de estas personas morales mantiene una mayor similitud con el de las personas físicas, puesto que durante el ejercicio no pueden agrupar el total de sus ingresos y el total de sus deducciones para determinar una base única, sino que deben determinar una base diferente por cada tipo de ingreso que perciben, para posteriormente sumar las distintas bases, con las limitaciones que la Ley establece y determinar finalmente una base única para fines de pago del impuesto.

Las personas morales con fines no lucrativos, una vez determinada la base anterior, no pagan el impuesto en forma definitiva -

sino que reparten a cada uno de los asociados, socios o miembros, la parte proporcional que les corresponde de dicha base, así como la parte proporcional de los impuestos que provisionalmente hubieren enterado por cuenta de sus miembros.

De lo anterior se desprende que resultaría sumamente complicado en la primera etapa intentar consolidar los resultados de las sociedades mercantiles con los de estas otras personas morales.

En el caso del inciso b, también la razón parece evidente, toda vez que la mayor parte de esas sociedades están sujetas a catálogos de contabilidad rígidamente que responden a las características peculiares de las operaciones que desarrollan, por lo que tampoco podrían incorporar con facilidad sus resultados fiscales con los de las otras sociedades mercantiles, pues aún cuando formen parte del mismo grupo de intereses económicos comunes, lo cierto es que muchas veces ni siquiera pueden mantener políticas de administración similares.

En este aspecto la legislación fiscal es básicamente coincidente con la técnica contable, ya que el Boletín B-8, señala que aún cuando en principio los estados financieros consolidados deben incluir a todas las subsidiarias que forman la entidad, reconoce la existencia de circunstancias sólidas y concluyentes por las que se justifica la no inclusión de una o varias compañías subsidiarias con la entidad consolidada, por lo que se puede mantener al margen del proceso de consolidación.

En este caso se encuentran, según el boletín "las subsidiarias dedicadas a actividades distintas en naturaleza a las llevadas a cabo por el resto del grupo, tales como subsidiarias instituciones de crédito, seguros y fianzas". Sin embargo, contempla como excepción a esta regla general el caso en que "La actividad principal de la institución de crédito sea adquirir, a través de

descuentos o en alguna otra forma, las cuentas y/o documentos por cobrar a clientes que normalmente se hubiesen incluido como tales en los estados financieros de una compañía mercantil industrial - del grupo..."

Por lo que se refiere al caso del inciso c, la razón de esta eliminación parece provenir del hecho de que el régimen de consolidación fiscal es novedoso en la legislación fiscal del país y, sin embargo, los residentes en el extranjero pueden considerarlo como no novedoso porque en su país de origen o de residencia exista desde hace tiempo, por lo que podría permitirles operar este régimen en forma tal de sacar provecho de él de situaciones que tengan dudas y no hayan sido previstas por las autoridades fiscales. Existe además el agravante de que tales autoridades no estarían en posibilidad de realizar plenamente labores de fiscalización sobre ta les residentes en el extranjero, no sólo por los problemas que plantea el ámbito territorial de validez de las normas que les conceden facultades en materia de fiscalización, que no puede extenderse por sobre los límites del país, sino porque al no tener México celebrados convenios para evitar la doble imposición internacional con otros países, no estaría en posibilidad de obtener información sobre las actividades de esos residentes en el extranjero, ni la colaboración de las autoridades fiscales del país de residencia del extranjero en materia de fiscalización, al amparo de las cláusulas de intercambio de información que existen en esos convenios, con lo que se colocarían en situación de desventaja en cuanto a combatir prácticas de evasión o elusión que utiliza el residente en el extranjero.

El alcance de esta limitación difiere del que la técnica contable considera, porque ésta únicamente reconoce como no consolidables las "subsidiarias en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria" según el multicita

do boletín 8-8.

En el último de los casos, mencionado en el inciso d, coincide también con lo que establece la técnica contable en cuanto a subsidiarias en que el control es temporal y subsidiarias en suspensión de pagos, disolución y quiebra.

El control temporal de la subsidiaria, puede ser motivo de exclusión, dado que en la práctica este caso se presenta, normalmente, como resultado de una situación ajena al objetivo de la tenedora, como por ejemplo, el pago con acciones de una deuda, por lo cual al incluir esta información, distorsiona el objetivo esencial de la consolidación de informar sobre un grupo de intereses comunes.

Finalmente el punto relativo a la liquidación descansa en el supuesto de que al presentarse cualquiera de los casos señalados, no se cumpliría con el principio de "negocio en marcha" donde se especifica que "La entidad se presume en existencia permanente".

En términos generales, para fines contables se establece que las subsidiarias que se encuentren en tales situaciones podrán ser objeto de exclusión pero cada caso deberá ser analizado individualmente, a fin de determinar si procede o no dicha exclusión.

Fiscalmente el Reglamento del Impuesto sobre la Renta en su artículo 56 precisa que al momento de entrar en liquidación una sociedad del grupo, en el caso de que sea la controladora se suspende la vigencia del régimen de consolidación fiscal y en el caso de una controlada se debe desincorporar del grupo.

CAPITULO CUATRO

REQUISITOS PARA CONSOLIDAR

Durante los tres años de vigencia de este régimen, la Ley del Impuesto sobre la Renta lo considera como opcional, al que pueden acogerse los grupos de empresas con intereses comunes que lo consideren conveniente y, por esta misma razón, se establece una serie de requisitos tanto para el ejercicio de la opción como para la vigencia del régimen de consolidación, que se consideraron los mínimos indispensables para su adecuado funcionamiento, evitando introducir cualquier otro tipo de requisito que lo desvirtuara y le diera la imagen de instrumento de incentivo fiscal, como aconteció con el Decreto de Unidades de Fomento, toda vez que como se ha insistido, el régimen actual de la Ley intenta ser un régimen neutral de gravamen.

Conviene anticipar, que la disposición de la Ley establece claramente que una vez que se ejerce la opción se debe continuar con el régimen de consolidación fiscal, hasta que la autoridad fiscal autorice el cambio de la opción.

4.1.1. Autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Sin duda el requisito fundamental para poder acogerse al régimen de consolidación, es obtener la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar el resultado fiscal consolidado del grupo de empresas con intereses comunes. La obtención de esta autorización está supeditada solamente a dos condiciones que son:

a) Que se incluya para fines de la consolidación a la totalidad de las empresas que conforme a la Ley reúnan los requisitos para ser controladas, es decir, tanto a las que lo son por participación accionaria mayoritaria como las de control efectivo.

b) Que se obtenga la conformidad de todas y cada una de las sociedades controladas por participación accionaria mayoritaria que se incluyan para fines de la consolidación. A pesar de que este requisito es importante porque el régimen les establece ciertas obligaciones que deben cumplir por el hecho de ser sociedades controladas, como más adelante se verá, resulta adecuado que se haga excepción expresa a las controladas por control efectivo, no sólo porque los accionistas mayoritarios de esas empresas se podrían oponer, sino porque en los casos en que la autoridad fiscal, como consecuencia de labores de fiscalización, decida que alguna sociedad se deba considerar como controlada.

4.1.2. No tener bases especiales de tributación

Ciertamente no se pueden incluir al ejercer la opción a aquellas empresas que, como se vio en el capítulo anterior, están impedidas de consolidar y, tampoco puede incluirse para fines de la consolidación a aquellas empresas que tributan bajo cualquier régimen de bases especiales de tributación.

Es muy importante insistir respecto de este último punto porque funciona de una manera especial, ya que no sólo no se incluirá la sociedad que se acoja al régimen de bases especiales, sino que el hecho de tener dentro de un grupo de intereses comunes a una empresa que tributa conforme a un régimen especial para fines del impuesto sobre la renta, sin importar que se trate de la controladora o de alguna controlada, será causal suficiente para que el grupo completo no pueda optar por el régimen de consolidación.

Hay quien ha interpretado que esta limitación es redundante con el impedimento para ser controladora o controlada, de estar obligado al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título II de la Ley, pues se considera que las bases especiales de tributación no corresponden a dicho Título II, pero en realidad

se trata de dos problemas distintos porque las bases especiales - de tributación son formas de cálculo y pago del impuesto sobre - la renta distintas de las previstas por el régimen general, a las que se pueden acoger las sociedades mercantiles, personas morales con fines no lucrativos o personas físicas, en tanto no exista impedimento expreso en la propia base especial.

La base especial de tributación se fija para una rama de actividad que por ser comercial, industrial, agrícola, ganadera o de - pesca, se encuentra obligada al pago del impuesto sobre la renta - en los términos del Título II, III ó IV, siendo el sujeto obligado el que establece esta diferencia de clasificación y no el régimen de pago o la actividad, por lo que resulta válido concluir que la limitación que se comenta es distinta del supuesto que impide considerar como controlada a una sociedad y, en consecuencia, su efecto en el régimen también debe ser distinto porque si el legislador hubiese querido que funcionara para calificar a una sociedad como controlada, se habría establecido el supuesto en el artículo relativo y no en otro como en realidad acontece.

Resulta fácil entender la razón de esta restricción, pues no han sido poco frecuentes las veces en que una empresa que tributa en bases especiales y forma parte de un grupo se utiliza para eludir o evitar el correcto pago de los impuestos de las otras empresas.

4.1.3. Estados financieros dictaminados por Contador Público para fines fiscales

Se obliga a que todas las empresas del grupo se acojan al régimen de presentación del dictamen de contador público para fines fiscales, no sólo como una medida de apoyo a la política de las autoridades fiscales de promover su utilización, sino como un elemento más que dé confiabilidad a las cifras de los contribuyentes, -

pues el contador público por su experiencia en las técnicas de consolidación contable, proporcionará una gran ayuda al contribuyente al formular la declaración especial de consolidación.

4.1.4. Coincidencia del ejercicio fiscal

Se obliga que las empresas controladora y controladas tengan un ejercicio fiscal coincidente o, en su caso, que la fecha de cierre de algunas de las controladas no tenga una diferencia mayor de tres meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio de la controladora. Este requisito se explica claramente no sólo para incluir operaciones de un período más o menos coincidente de las distintas empresas del grupo, sino tomando también en cuenta los efectos de los frecuentes cambios a las disposiciones fiscales. Esta diferencia de tres meses, coincide también con las fechas de cierre que maneja la técnica contable.

4.1.5. Registros especiales de consolidación

Se requiere que la controladora y las controladas lleven los registros de contabilidad suficientes para permitir la identificación de las partidas o conceptos especiales de consolidación que en cada ejercicio tomé cualquiera de las empresas del grupo. Este requisito resulta indispensable para fines de fiscalización o control, porque como la consolidación, si en un ejercicio el grupo se abstuviera de ejercer la opción, se deberán retrotraer las operaciones que hablan sido objeto de cualquier eliminación en la declaración consolidada, para considerarlas como realizadas con terceros, o bien, por la simple desincorporación de alguna de las empresas del grupo, que obliga a considerar todas las partidas que anteriormente se hablan considerado por cuenta de esa empresa en la declaración consolidada, como realizadas con terceros.

4.1.6. Registros para valuación de las acciones de la controladora

Se obliga a la controladora a llevar un registro especial para que sus accionistas al enajenar las acciones que posean de la controladora, puedan determinar adecuadamente los ajustes por transcurso de tiempo y por efecto de las utilidades o pérdidas fiscales por acción y los dividendos distribuidos, que la Ley permite hacerle al costo de las acciones al momento de su enajenación. Especial importancia tiene para fines de estos registros, el método de participación que la sociedad controladora debe manejar cuando alguna de las empresas se coloque en alguno de los supuestos que previene la Ley, ya que; como se comentará más adelante (capítulo cinco), el método de participación no juega para fines de pago de impuesto en la declaración especial de consolidación.

4.1.7. Declaración específica de consolidación

La controladora adquiere la obligación de presentar la declaración específica de consolidación que abarca a todas las sociedades del grupo, controladora y controladas en sus variantes, siendo aquella la titular de los derechos y obligaciones que de esta declaración emanen. En todo caso las sociedades controladas mantienen la obligación de presentar su declaración del ejercicio para fines del impuesto sobre la renta, ya que son responsables del pago individual del impuesto y de la participación de utilidades a trabajadores, con lo que se salvaguardan los intereses de los accionistas minoritarios y trabajadores.

Los requisitos para la presentación de esta declaración específica de consolidación se encuentran en el artículo 59 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.2. Reglas de incorporación de sociedades al régimen de consolidación

En la Ley se definen claramente los requisitos para considerar a una sociedad como controlada en el caso de participación mayoritaria en su capital por parte de la controladora y se señalan también los supuestos de la sociedad controlada por la vía de control efectivo, aunque éstas aún plantean los problemas comentados anteriormente, pero en general podría decirse que las disposiciones fiscales tipifican aquellas sociedades que deben formar parte de la declaración consolidada, ya sea cuando se opte por primera vez por el régimen de sociedad controladora, o cuando por la adquisición o enajenación de acciones de otras sociedades, se deben incorporar o desincorporar al régimen de consolidación.

Por esta razón los requisitos para incorporar y desincorporar sociedades al esquema de consolidación fiscal se fundamentan de manera casi exclusiva en la participación mayoritaria de la controladora en el capital de la controlada, así como en el concepto de control efectivo para determinar el período durante el cual una sociedad forma parte de la declaración especial de consolidación.

En efecto, como se verá posteriormente, para fines de la consolidación fiscal en principio se prevé que solamente pueden incorporarse a la declaración especial las operaciones celebradas por la controladora y controladas tomando en cuenta el período del ejercicio fiscal durante el cual reunieron los requisitos para considerarse sociedades controladas y considerando invariablemente el promedio por día en la participación accionaria de las controladas aun en las de control efectivo.

En caso de que se adquiriera o se pierda la calidad de sociedad controlada en fecha distinta del inicio del ejercicio, se tendrá que considerar obligatoriamente un ejercicio irregular que compren

da los días en que reunían la calidad de controlada, para que las operaciones que se incorporen al régimen de consolidación fiscal - sean las que hubiere celebrado la sociedad durante el período en - que sí cumplía los requisitos para ser controlada.

Se permite una excepción a la regla comentada, por lo que se podría continuar con un ejercicio fiscal que se hubiese iniciado - antes de adquirir la calidad de controlada hasta la fecha de cierre del ejercicio regular, o bien terminando anticipadamente ese - ejercicio en una fecha que reúna el requisito de cierre del ejercicio que para las sociedades controladas contemplan las disposiciones legales. Esta opción es factible porque al utilizar el concepto de promedio por día de la participación accionaria resulta irrelevante en la generalidad de los casos considerar únicamente las - operaciones realmente efectuadas a partir de que se reúne la calidad de controlada o el considerar la parte proporcional de todo el ejercicio. En caso de que se opte por este régimen de excepción, se deberá cumplir con el requisito de presentar dictamen de contador público para fines fiscales por dicho ejercicio.

Las disposiciones del Reglamento del Impuesto sobre la Renta aclaran, lo que acontece cuando en una fecha intermedia del ejercicio de una sociedad se reúne el requisito para considerarla como - controlada por tener mayoría de participación en su capital, si ya con anterioridad, y probablemente desde el inicio de ese ejercicio, se tenía una participación accionaria minoritaria. No se - permite considerar el promedio de participación accionaria correspondiente a todo el ejercicio porque sin duda establecería un régimen inconsistente para el caso de incorporación respecto del de desincorporación, que produciría resultados diferentes, probablemente en un grado no deseado, respecto de quien ejerce la opción - de incorporar únicamente las operaciones reales del período en que la sociedad tuvo la característica de controlada.

En base a lo anterior de acuerdo al artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre La Renta, el promedio por día se debe computar a partir de que se tenga la mayoría en el capital accionario - o el control efectivo y hasta el día en que se deje de cumplir esa característica, sin que cuente en ninguna forma la tenencia accionaria sobre una sociedad que no sea controlada.

Otro problema que plantea la incorporación o desincorporación de controladas en el régimen de consolidación, es el hecho de que se pueden producir varios ejercicios irregulares en forma sucesiva, lo que queda previsto en el artículo 60. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en materia de cambio de fecha de cierre del ejercicio fiscal, que permite el primer cambio en cualquier momento, y previene que para volver a cambiar la fecha de cierre - se requiere que pasen más de cinco años, salvo que se obtenga autorización o se encuentre en alguno de los supuestos contemplados entre los que se encuentra precisamente la incorporación o desincorporación de sociedades controladas.

Para ejemplificar lo anterior, suponga la incorporación de una controlada que, como se comentó, puede originar la existencia de hasta tres ejercicios irregulares sucesivos. Este supuesto se demuestra con el caso de una empresa con un ejercicio fiscal que corre por ejemplo de enero a diciembre, respecto de la cual la controladora cuyo ejercicio también cierra en diciembre, adquiere la mayoría accionaria en el mes de septiembre y requiere que la controlada cierre a futuro su ejercicio fiscal en el mes de octubre de cada año para contar con tiempo suficiente para realizar los procedimientos de consolidación fiscal.

En este caso se tienen dos alternativas:

a) En la primera se continuarla con el ejercicio fiscal hasta su fecha de cierre normal, computando los resultados a partir del

promedio por día desde que se tuvo la participación accionaria mayoritaria. Así, sólo se tendría un ejercicio irregular de enero a octubre.

b) Si se toma la segunda opción se tendría que cerrar un ejercicio por el período en que no se tuvo mayoría accionaria, o sea de enero a septiembre y como para la fecha de cierre requerida en su carácter de controlada transcurrirán trece meses se requeriría tener dos ejercicios más, toda vez que el ejercicio regular en ningún caso puede abarcar más doce meses.

Si se continua con el ejemplo anterior y se supone que el grupo tenía una participación accionaria en esa empresa de 40% durante enero a septiembre y de 65% a partir del 30 de septiembre, en la medida en que optara por tomar la parte proporcional del resultado fiscal de todo el ejercicio regular, tendría que efectuar el cálculo del promedio por día de su participación accionaria a partir de que tuvo la mayoría accionaria, caso en el cual su promedio por día sería de 20.2%. Ese resultado se obtiene al multiplicar la participación accionaria por el número de días en que se tuvo y dividirla entre los días que abarca el ejercicio

$$(60\% \times \frac{123}{365}) = 20.2\%$$

La participación del 40% que se tuvo antes de adquirir la mayoría no se computa para determinar el promedio por día de participación accionaria.

Por último habrá que señalar que para incorporar a una controlada basta con presentar un aviso que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.3. Reglas de desincorporación de sociedades al régimen de consolidación

También para el análisis de la desincorporación de sociedades del régimen de sociedades controladoras existen dos ángulos. El primero es el hecho de la desintegración del grupo como tal que debe cumplir con los requisitos que establece el artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y son:

a) Obtener autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a más tardar a la fecha del cierre del ejercicio por el que se va a dejar de determinar el resultado fiscal consolidado.

b) Junto con la solicitud de autorización se deben acompañar estados financieros dictaminados por contador público para fines fiscales de las sociedades controladora y controladas, del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se va a dejar de consolidar.

c) También se debe anexar el cálculo del impuesto que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado se hayan diferido o de las cantidades que resulten a su favor, éste cálculo también debe estar dictaminado por contador público registrado.

El segundo ángulo se refiere a los requisitos y formalidades de desincorporación de esa sociedad controlada, que de alguna manera se aplica en ambos casos y se encuentra contenido en el artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y cuyos requisitos son:

a) La sociedad controladora debe obtener la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para anticipar la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad que deje de ser controlada y excluirla de la consolidación.

b) Sumar o restar para determinar su utilidad fiscal consolidada, según sea el caso, los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada, deben considerarse como efectuados con terceros desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, debiendo además sumar para determinar su utilidad fiscal consolidada, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales ajustadas de la sociedad que se desincorpora, para determinar el resultado fiscal consolidado. Las pérdidas de ejercicios anteriores correspondientes a la sociedad que se desincorpore, pendientes de disminuir (las que acabamos de mencionar), se sumarán en la proporción del promedio por día que respecto de sus acciones con derecho a voto haya tenido la controladora en forma directa o indirecta en el ejercicio en que se desincorpore.

c) Por último, si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que dejó de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla sin causación de recargos dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta tendrá derecho a exigir su devolución sin pago de intereses.

Como se puede observar los requisitos que contempla la mecánica de desincorporación total del grupo para fines de la consolidación son sumamente importantes porque puede convertir de alguna manera al régimen que pretende ser solamente para gravar de una manera equitativa a un grupo de intereses económicos comunes, en un régimen que llegue a plantear importantes beneficios o perjuicios al contribuyente, aún cuando éstos sean básicamente de tipo financie-

ro. Al señalar este punto, se toman en consideración las principales características del régimen, que son:

a) Opcional aún cuando se exige consistencia de la opción en ejercicios posteriores.

b) La declaración especial de consolidación permite la amortización de pérdidas de operación de unas sociedades contra los resultados de otras.

c) Los conceptos especiales de consolidación permiten diferir el reconocimiento de ciertas ganancias o pérdidas originadas en operaciones intercompañías hasta que surtan efectos a terceros.

d) Se establece como consecuencia de la desincorporación de una o varias sociedades, el reconocimiento de los efectos fiscales diferidos por los conceptos especiales de consolidación.

e) Se establece la mecánica de reconocimiento de los efectos diferidos y de ganancias o pérdidas.

Del análisis de los puntos anteriores que agrupan los principales elementos del esquema de consolidación fiscal, se observa que se encuentran definidos tanto los que se relacionan con el ejercicio de la opción y su manejo durante el primer ejercicio como los que le dan permanencia en los ejercicios posteriores.

De esta manera sólo faltaría analizar con mayor profundidad los puntos señalados en los incisos d) y e) anteriores.

El inciso d) no señala una consecuencia distinta desde el punto de vista del régimen de consolidación fiscal a la desincorporación de una sociedad, que obedece a una operación normal, respecto

de aquella en que se presume que tiene la única intención de obtener un beneficio o evitar un perjuicio con motivo de las operaciones de esa sociedad con otras empresas del grupo.

Ciertamente instrumentar consecuencias diferentes no es sencillo porque puede desembocar en la calificación de intenciones que resulte bastante complicada al implicar, necesariamente, juicios subjetivos para lograr tal calificación, por lo que se requeriría de una serie de reglas que establecieran lo más objetivamente posible las conductas que originaran esa distinta consecuencia, por lo que se considera adecuada la forma en que lo resuelve la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, sin distinguir esos casos en la mecánica de desincorporación y dejando eventualmente una consecuencia distinta a través de los sistemas de cumplimiento forzado de las obligaciones fiscales, o sea, al sistema de sanciones.

En relación con el inciso e), también se considera de gran importancia el que se haya establecido claramente la mecánica de desincorporación de una o varias sociedades del régimen de consolidación fiscal, así como la definición del momento a partir del cual se deben considerar como realizadas con terceros las partidas que formaron parte de la declaración especial de consolidación.

Se tiene que reconocer que no todas las partidas que en su momento formaron parte del régimen de consolidación fiscal tienen que considerarse como pendientes de surtir efectos al desincorporar una sociedad. En mi opinión basada en una interpretación del artículo 57-M de la Ley, se tendría que considerar con efecto diferido, los conceptos especiales de consolidación siguientes: utilidades o pérdidas fiscales ajustadas; amortización de pérdidas de operación entre compañías del grupo; ganancia o pérdida por enajenación de bienes intercompañías inclusive inventarios, si la sociedad adquirente aún no lo enajena a terceros; ganancia derivado de fusión, liquidación o reducción de capital intercompañías; e incor-

poración de sociedades al régimen de consolidación fiscal con pérdidas de ejercicios anteriores. La interpretación obedece a que son éstas las partidas que se van actualizando cuando cambia la participación accionaria de un ejercicio a otro, con la única excepción de la ganancia o pérdida por enajenación de bienes inter-compañías cuyo efecto de actualización se da hasta que se reconoce la ganancia o pérdida ponderada.

Es probable que a nivel de disposición reglamentaria se tenga que especificar la forma en que tomará la controladora los elementos que integran la consolidación fiscal, por el ejercicio irregular que se puede producir al desincorporar una sociedad para fines de consolidación, ya que el resto del grupo puede aún no haber concluido su ejercicio y quedarán pendientes de operarse en la declaración especial de consolidación para fines de su eliminación, las operaciones que hubiere celebrado la controladora que se desincorpora con otras empresas del grupo.

Por último, se tiene que apuntar que en virtud del proceso inflacionario que durante la última década se ha padecido en el país, el hecho de no pagar oportunamente un impuesto o de no operar una deducción en su momento, tiene el efecto de disminuirla para la autoridad o para el contribuyente, según sea el caso, en un momento que es prácticamente igual a la pérdida de poder adquisitivo de la moneda durante ese período.

Para ilustrar lo anterior, suponga que por la consolidación fiscal en un ejercicio se dejan de pagar \$ 100 de impuestos, mismos que se entran tres ejercicios después. Durante cada uno de esos tres ejercicios se tuvo una tasa de crecimiento de precios o de inflación del 30%. En este caso, la autoridad fiscal aunque recibe \$ 100 en el cuarto ejercicio, lo cierto es que para recibir una cantidad

equivalente a esos \$ 100, debería recibir \$ 220 de los del poder adquisitivo del cuarto ejercicio, cantidad que resulta de aplicar a los \$ 100 el factor del 30% anual de tasa de inflación, acumulado por los tres ejercicios en que se diferió el pago.

El mismo efecto se representaría en el caso del diferimiento de una deducción, pues si se tiene derecho a deducir \$ 100 en un ejercicio y transcurren tres ejercicios más antes de poder aplicarla, si en cada ejercicio la tasa de inflación fuera del 30%, para tener el mismo beneficio con la deducción de ese ejercicio posterior, se requeriría deducir \$ 220, pues de lo contrario se estaría deduciendo una cantidad menor en términos reales.

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que al momento de desincorporar a una controlada o a la desintegración del grupo no se pagan ni cobran recargos porque lo cierto es que no se había realizado efectivamente la utilidad o pérdidas para fines del grupo, lo que es plenamente justificado desde el punto de vista de la consolidación como se verá en detalle posteriormente.

La desincorporación de una sociedad que deja de ser controlada está prevista en las disposiciones vigentes y establece el requisito de obtener la autorización de la autoridad fiscal tanto para anticipar la fecha de cierre del ejercicio de la controlada (como ya se analizó dentro de este mismo capítulo), como para reconocer como realizados con terceros los conceptos especiales de consolidación que hubieren afectado a esta sociedad durante el período en que fue controlada, para lo cual se adopta el criterio de considerar las operaciones como realizadas con terceros en la fecha en que realmente se celebraron, o sea, retrotraer los efectos de la desincorporación a la fecha en que se efectuó la operación, con lo que se facilita la mecánica de cálculo porque no se tiene que actualizar mediante índices de inflación los valores ni en el costo ni en la venta de los bienes adquiridos y, en la siguiente enajena

ción de esos bienes, o en sus efectos en deducciones a través de la depreciación, el fisco logra la compensación del efecto como se verá en detalle más adelante.

Analizando con grado mayor de detalle lo anterior, el caso de desincorporación de una controlada, además de que se puede plantear el supuesto de la existencia hasta de tres ejercicios irregulares sucesivos, como se comentó al analizar los casos de incorporación, si entre la fecha en que se pierde la mayoría en la participación accionaria y a la fecha de cierre más conveniente para los nuevos accionistas, existen más de doce meses, planteaba otro problema de mayor relevancia consistente en ubicar el momento en que se consideraron como efectuados con terceros los conceptos especiales de consolidación, por ejemplo: los relativos a terrenos, inversiones, acciones y partes sociales que la empresa que se desincorpora hubiese adquirido otra controlada, lo que fue resuelto indicando que se deben retrotraer aquellos conceptos especiales de consolidación cuyos efectos estaban diferidos, a las fechas en que se celebró la operación que difirió su efecto e indicando que si por ese motivo se origina una diferencia a favor o a cargo de la controladora ésta deberá enterarla.

Habría que señalar que al desincorporar a una controlada del régimen si se producen ejercicios fiscales irregulares sucesivos, no se da la facilidad que se comentó en relación con la incorporación de sociedades al permitir concluir el ejercicio social a través del promedio por día de participación accionaria calcular los conceptos especiales de consolidación.

La regla se aplica de manera estricta en el caso de desincorporación, porque resulta evidente que al perder la controladora la participación mayoritaria en el capital de la controlada o el control efectivo, ya no se podría exigir a esta sociedad el cumplimiento de requisitos en materia de registros especiales, dictáme-

nes de contador público para fines fiscales, coincidencia en la fecha de cierre del ejercicio fiscal, etc., por lo que invariablemente se deberá considerar un ejercicio, que puede ser irregular, contado desde el inicio del ejercicio fiscal hasta el día en que la sociedad hubiese perdido la calidad de controladora en cualquiera de las dos modalidades.

Para efectos de la desincorporación o desintegración del grupo para fines fiscales se sigue la misma mecánica de reconocimiento de las utilidades o pérdidas diferidas y de las diferencias de impuesto que resulten, que la que se aplica al caso de desincorporación de una sociedad controlada.

CAPITULO CINCO

METODO DE PARTICIPACION FISCAL

5.1. Valuación de acciones de sociedades controladoras

5.1.1. Técnica contable

De conformidad con la técnica contable, cuando una sociedad posee entre el 25 y el 50% de las acciones ordinarias de otra sociedad mercantil, la inversión se considera en compañías asociadas y no puede incluirse en el esquema de consolidación, pero sí valorarse a través del método de participación.

En los términos del boletín B-8 sobre "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes" dicho método de participación consiste en:

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

"b) Las utilidades o pérdidas originadas por transacciones entre las compañías del grupo (tenedora y asociadas o subsidiarias no consolidadas, o éstas entre sí), véase apéndice A, deben ser eliminadas antes de efectuar el ajuste mencionado en el párrafo anterior.

"c) Si el costo de la inversión difiere del valor en libros de esas acciones al momento de la compra, esa diferencia debe tratarse de acuerdo con lo establecido en el párrafo 38 b y c de este boletín.

"38 B. Cualquier diferencia que exista entre el valor de compra de las acciones y el valor contable que les es relativo, debe distribuirse tomando en cuenta las circunstancias que originaron la diferencia entre dichos valores. Cuando la diferencia se deba a rectificación de la valuación de los bienes de la compañía cuyas acciones fueron adquiridas, la di

ferencia debe aplicarse a ajustar, cuando esto sea factible y cuantificable, el valor de dichos bienes, o bien, en su caso, la amortización y depreciación acumuladas.

Las cantidades que se aumenten por este concepto a los activos no circulantes de la empresa adquirida deben cargarse a los resultados consolidados futuros mediante cargos por depreciación (calculados sobre la vida probable de los activos relativos).

"38 c. En aquellos casos excepcionales en que el valor de compra de las acciones sea inferior al valor contable que les es relativo, esa diferencia debe aplicarse en primer lugar a reducir los valores de los activos adquiridos para hacerlos coincidir con los valores determinados por un avallo independiente. El remanente o la totalidad de la diferencia (si es que el avallo arroja valores superiores a los mostrados en los estados financieros de la empresa adquirida) debe registrarse como superávit de capital que no debe ser llevado a las utilidades acumuladas o utilizado para compensar pérdidas de operación".

5.1.2. Disposiciones fiscales

Partiendo del concepto contable, en las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativas a la consolidación se contempla el caso de las sociedades que no reúnen los requisitos para ser controladas, ni por mayoría de capital ni por control efectivo y que tampoco se encuentren impedidas para considerarse como controladas, de conformidad con lo comentado en el párrafo anterior, o sea, aquellas sociedades en que la controladora tenga una participación directa o indirecta no menor del 25% ni mayor del 50% del capital social de aquellas.

Sin embargo, al dar lectura al alcance que la legislación fiscal le da al método de participación, a primera instancia se entiende que las utilidades o pérdidas de las sociedades en las que se tiene participación, forman parte de la utilidad o pérdida fiscal de la controladora para fines de pago de impuesto en la deca-

ración especial de consolidación, según el artículo 57-L que a continuación se transcribe:

"En los casos en que la sociedad controladora ejerza la opción de consolidar, deberá valorar sus acciones incorporando a su utilidad o pérdida fiscal, disminuida, en su caso, con la deducción adicional, con el impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores que corresponda, por las acciones de sociedades residentes en el país en que la sociedad controladora y las controladas tengan la propiedad no menor del 25% ni mayor del 50% de las acciones con derecho a voto de aquellas sociedades, considerando el promedio por día que corresponda al ejercicio. Se podrá efectuar la valuación en los términos de este artículo a las acciones de las sociedades a que se refiere la fracción II del artículo 57-D (son empresas que no pueden considerarse como controladoras o controladas) de esta Ley, siempre que la sociedad controladora y las controladas tengan el 25% o más de las acciones con derecho a voto de las sociedades mencionadas. En todo caso, este método de valuación no incluirá las utilidades distribuidas a que se refiere la fracción II del artículo 19 (disminución de utilidades distribuidas ajustadas en años anteriores al costo fiscal ajustado de las acciones) de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo no se aplica a los casos previstos en el artículo 57-C (concepto de sociedades controladoras) de esta Ley.

En el caso de acciones que se enajenen en bolsa de valores, que sean de las que se colocan entre el público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el método de valuación podrá ajustarse por períodos inferiores a un ejercicio, siempre que se calcule en los términos del Reglamento de esta Ley".

Esta interpretación se desvanece al realizarse un análisis profundo de esta disposición y donde se concluye que la intención de la Ley no es la inclusión de utilidades o pérdidas para efectos de pago de impuestos, de acuerdo a lo comentado en el primer párrafo de esta sección, porque esto plantearía un desincentivo al régimen de consolidación en el caso de que se tuviera que incorporar la utilidad, o bien un beneficio igualmente indebido si se tuviera que incorporar la pérdida, por lo que sería conveniente que se -

ajustará la disposición para precisar el alcance correcto que debe tener este método.

Refuerza esta interpretación el hecho de que a diferencia de lo que acontece con la técnica contable, no se eliminan las operaciones que realiza la controladora o controladas con las sociedades a las que se puede aplicar el método de participación, por lo que para fines de la determinación del impuesto a la operación consolidada a cargo del grupo de intereses comunes, a estas sociedades se les considera como terceros ajenos al grupo.

De todo lo anterior se desprende que el método de participación en los términos de las disposiciones fiscales, solamente se debe utilizar para el efecto de la valuación de las acciones de la controladora cuando alguno de sus accionistas decide enajenarlas, como se desprende de la disposición que obliga a la controladora a llevar registros que permitan determinar los ajustes al monto original de la inversión que debe hacer a sus acciones en caso de que se enajenen, disposición que hace referencia expresa a este método de participación. De otra parte, el artículo 19 de la Ley que permite hacer los ajustes al costo de adquisición de acciones por las utilidades por acción y dividendos distribuidos, hace una referencia expresa a las acciones emitidas por sociedades controladoras - para que determinen la ganancia de capital tomando en consideración la disposición relativa a los registros contables a que se hizo referencia.

A mayor abundamiento, el esquema del método de participación que se incorporó a la Ley junto con el esquema de consolidación, - ya se contemplaba desde el año de 1981 a través de las disposiciones de la Circular Miscelánea, aunque era aplicable únicamente a las sociedades mercantiles cuyas acciones se cotizaran en Bolsa de Valores y siempre que tuvieran una participación superior al 25% - en el capital de otra sociedad residente en el país, sin marcar -

tope superior de tenencia accionaria, con lo que valida la interpretación apuntada.

En el método de participación vigente en la Ley, se hace referencia expresa a las sociedades controladoras cuyas acciones se enajenen en la Bolsa de Valores, no sólo para que apliquen el método de participación, sino para que lo puedan aplicar por períodos inferiores a un ejercicio, dada la obligación de información que tienen esas empresas por períodos inferiores al ejercicio por disposición de la Comisión Nacional de Valores, quien es responsable de la vigilancia de estas sociedades.

Resulta muy importante destacar que las tenedoras cuyas acciones se cotizaron en Bolsa que durante 1981 y por virtud de un artículo transitorio en 1982, sin mayor requisito que la tenencia accionaria pudieron aplicar el método de participación para valorar esas inversiones, y a partir de 1983 y 1984 sólo podrán continuar con ese régimen si se acogen a la opción del régimen de sociedades controladoras que tiene el capítulo IV del Título II de la Ley, pues la disposición que permite la aplicación del método de participación es parte integrante del esquema total de consolidación, con lo que además sólo podrán aplicarlo a las sociedades en que posean más del 25% pero menos del 50% de su capital social.

A fin de ilustrar la mecánica de operación del método de participación fiscal, suponga la existencia de una controladora que posea el 30% del capital social de la controlada D y cuyos resultados fiscales de esta controlada son como sigue:

D

Ingresos	\$ 1,000
Deducciones	<u>800</u>
Utilidad fiscal	200
I.S.R.	84
P.T.U.	<u>16</u>
	\$ 100
	=====

Si la controladora incorporara a su utilidad o pérdida fiscal la parte que le corresponde del resultado de D tendría las siguientes consecuencias:

TENEDORA

Utilidad fiscal	\$ 1,000
Más:	
Utilidad por método de participación (100 x 30%)	<u>30</u>
Utilidad fiscal	1,030
I.S.R.	(433)
P.T.U.	<u>(82)</u>
Utilidad Neta	\$ 515
	=====

Al incorporarse como utilidad ya disminuida del

bne la renta y participación de utilidades, un concepto que cuando se perciba como dividendo será acumulable, de esta manera se ha---brla convertido en este momento en acumulable. Además si la con---troladora tiene personal por ser también operativa, sobre la utili---dad correspondiente al método de participación fiscal pagarla par---ticipación de utilidades en forma duplicada, una vez en el momento de reconocerla y otra cuando se traduzca en un dividendo auténtico.

En este caso, a pesar de que la Ley señala que no se conside---ra ingreso el que derive de utilizar para valuar sus acciones el ---método de participación, la autoridad podría argumentar que se tra---ta de una regla distinta contemplada desde el punto de vista no ---contable sino fiscal y que el concepto de no ingreso se refiere ---exclusivamente a la mecánica contable, pues de otra manera no ten---dría sentido la disposición dentro del esquema de consolidación.

Si el resultado de D fuera pérdida fiscal operarla exactamen---te en sentido inverso y le produciría un beneficio indebido a la ---controladora igual al ahorro en impuesto y participación de utili---dades.

D		TENEDORA	
Ingresos	\$ 900	Utilidad fiscal	\$ 1,000
Deducciones	<u>1,000</u>	Menos:	
Pérdida Fiscal	(100)	Pérdida por método de participación (100 x 30%)	<u>(30)</u>
I.S.R.	-	Utilidad fiscal	970
P.T.U.	-	I.S.R.	(407)
	<u>\$(100)</u>	P.T.U.	<u>(78)</u>
	=====		
			<u>\$ == 485 =</u>

En este caso la autoridad podría no aceptarlo con base en que la Ley no señala como concepto deducible la pérdida que provenga de la valuación de acciones por el método de participación y dado que no se puede deducir más lo que la Ley permite y siempre que éste en relación con los ingresos o actividad de la sociedad, en principio parecería no reunir el requisito de deducibilidad.

Por todo lo anterior se insiste en que la única interpretación consistente es en el sentido de que el método de participación no opera para fines de la declaración especial de consolidación, sino sólo para el efecto de valorar las acciones de la controladora como se muestra en seguida:

<u>Empresa</u>	<u>Promedio diario de participación accionario %</u>	<u>Declaración especial de Consolidación</u>	<u>Método de Participación</u>
Tenedora	100	100	
A	85	85	
B	58	58	
C	60	60	
D	40	-	40
F	75	75	
Base de pago de I.S.R.		378	
		===	

Destaca en primer lugar que la utilidad de la controlada D no se incluye para fines de formar la base del impuesto en la declaración especial de consolidación.

De otra parte, si se supone la enajenación de las acciones de la sociedad controladora se tendría lo siguiente:

	Considerando el método de Participación	Sin considerar el método de Participación
	_____	_____
Valor nominal	\$ 100 ===	\$ 100 ===
Más (valuación):		
Ajuste por transcurso de tiempo (1 año)	-	-
Utilidades de la controladora con método de participación $100 + (100 \times 30\%)$	130	-
Utilidades de la controladora sin método de participación	-	100
Utilidades de las controladas	278	278
	_____	_____
Costo ajustado total	\$ 408 =====	\$ 378 =====

En este ejemplo se demuestra claramente el beneficio para los accionistas de la controladora al enajenar sus acciones, porque su costo estará incorporando los elementos que le darán neutralidad - al gravamen aun en el caso de que en vez de utilidad sea pérdida - la incorporable por el método de participación.

CAPITULO SEIS
MECANICA DE LA CONSOLIDACION

El objetivo de la consolidación fiscal difiere de la contable porque mientras ésta pretende mostrar los estados financieros a nivel consolidado, aquella busca solamente la presentación de una declaración única que sirve para pagar el impuesto sobre la renta - causado en un ejercicio determinado, por un grupo de intereses económicos comunes, sin que para determinarlo incluya efectos de operaciones efectuadas entre las empresas del grupo.

A partir de este distinto objetivo, se justifica las diferencias en la mecánica de consolidación de ambos esquemas, que se puede resumir en lo siguiente:

a) Fiscalmente no es necesario eliminar las inversiones entre compañías del grupo para fines de la consolidación, ya que sólo se completa tal eliminación para fines de la enajenación de acciones de la controladora. Contablemente esta eliminación de inversiones es una de las principales partidas.

b) La controladora debe calcular el promedio diario de la participación accionaria en sus controladas, que constituirá la base para determinar el importe o parte proporcional que se deberá eliminar de las operaciones realizadas entre las compañías del grupo, así como para el reconocimiento de las utilidades y pérdidas, ya que por diferencia se considera como realizado con terceros la parte del interés minoritario. Contablemente también se calcula la participación accionaria, pero no en base a promedio diario sino la que tiene la tenedora al final del ejercicio en cada subsidiaria, ya que es a partir de este elemento que se reconocen los intereses de la tenedora y por diferencia se calcula la parte del interés minoritario.

c) Se toma las utilidades o pérdidas fiscales ajustadas de cada una de las sociedades controladas en proporción a la participación accionaria que tenga la controladora, así como el 100% de la utilidad o pérdida fiscal ajustada de la controladora. Contablemente no se toman los resultados de la subsidiaria sino hasta después de hacer las eliminaciones de operaciones intercompañías y sólo para pasarlas como resultado de operación a la tenedora.

d) Al igual que la técnica contable, también debe eliminarse ciertas operaciones realizadas entre las sociedades del grupo, lo cual en la Ley del Impuesto sobre la Renta se conoce como "conceptos especiales de consolidación". Entre dichas operaciones se incluye la enajenación de bienes, depreciables o amortizables, terrenos y acciones o partes sociales. Se difiere de la técnica contable en que no se eliminan las operaciones que producen ingresos en una sociedad y costo o deducción en otra.

e) Fiscalmente se calcula la deducción adicional conforme al artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a nivel consolidado. Las sociedades mercantiles pertenecientes a grupos no tienen derecho a tomar la deducción adicional a nivel individual si el grupo no ejerce la opción de consolidación fiscal, lo cual representa uno de los mayores incentivos para el ejercicio de esta opción. Cuando se ejerce la opción, cada sociedad calcula su deducción de manera individual, pero luego en la consolidación fiscal se elimina ese cálculo y se recalcula, en la misma forma en que lo hace una empresa individual, pero con las cifras de inversiones, activos financieros y pasivos a nivel consolidado. Contablemente existe un cálculo equivalente y consiste en la aplicación de lo dispuesto por el boletín 8-10, que si bien no tiene efecto en impuesto, si afecta la presentación de los estados financieros consolidados.

f) La Ley del Impuesto sobre la Renta establece un concepto - novedoso que no opera contablemente, que consiste en efectuar una serie de modificaciones a los "conceptos especiales de consolidación" si la participación accionaria de la sociedad en que se originen tales conceptos cambie de un ejercicio a otro. De esta manera, se logra mantener actualizada la consolidación cuando varía la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de alguna de las controladas, siempre que en ambos periodos se haya ejercido la opción.

g) Se reconoce fiscalmente todo el régimen de amortización de pérdidas que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto a nivel individual como su efecto a nivel consolidado para evitar - que se amplifique o anule indebidamente este sistema. Contablemente al tomar en consideración los resultados de ejercicios anteriores en las eliminaciones también se maneja un concepto similar al de amortización de pérdidas aunque no tenga efectos para pago de - impuestos.

6.1. Utilidades y pérdidas fiscales ajustadas

Una vez que se cuenta con la autorización para presentar la - declaración especial de consolidación y pagar el impuesto de un - ejercicio determinado aplicando la tasa del 42% sobre las utilidades o pérdidas fiscales ajustadas de la totalidad de empresas que forman parte de un grupo de intereses económicos comunes, se inicia de hecho la mecánica de consolidación.

El primer paso será tomar las utilidades fiscales ajustadas - de las sociedades controladas que las obtuvieron, en la proporción de la participación accionaria de la controladora calculada sobre la base de promedio por día.

En segundo lugar se tomarán las pérdidas fiscales ajustadas -

de las sociedades controladas que las sufrieron, también en la proporción de la participación accionaria de la controladora calculada sobre la base de promedio por día.

En tercer lugar se adicionará o restará la utilidad fiscal - ajustada o pérdida fiscal ajustada, respectivamente, de la sociedad controladora en su totalidad, ya que la Ley señala que para todos los efectos en que intervenga la sociedad controladora se entiende que el promedio por día de participación accionaria del grupo de intereses económicos comunes en esta empresa es del 100%.

Lo anterior resulta perfectamente lógico porque realmente será la controladora la pieza fundamental de la consolidación fiscal ya que en ella recaen la mayoría de derechos y obligaciones emanadas de este régimen, por lo que no parecería adecuado que se le considerara con una participación accionaria inferior, ya que sobre esa base se pondría en duda su carácter de auténtica representante del grupo de intereses económicos comunes.

Las utilidades o pérdidas fiscales ajustadas se acumulan como sigue:

Em- Pre sas	Utilidad (pérdida) fiscal ajustada Individual	Promedio por día de participación accionaria del grupo	Utilidad (pérdida) fiscal consolidada antes de conceptos especiales
A	\$ 3,000	85%	\$ 2,550
D	5,500	(1) 45%	2,475
F	<u>4,000</u>	75%	<u>3,000</u>
	<u>12,500</u>		<u>8,025</u>
B	(2,500)	58%	(1,450)
C	<u>(3,000)</u>	60%	<u>(1,800)</u>
	<u>5,500</u>		<u>(3,250)</u>
TENEDORA	<u>500</u>	100%	<u>500</u>
	\$ 7,500 =====		\$ 5,275 =====

(1) Se incluye por ser controlada por la vía de control efectivo.

Analizando el ejemplo, tenemos que las utilidades fiscales - ajustadas de las controladas que las obtuvieron (\$ 8,025) y de la controladora (\$ 500) importan \$ 8,525 que debieran pagar impuesto sobre la renta por \$ 3,580 en tanto que a nivel consolidado, sino hubiera otros conceptos especiales de consolidación, se tendría \$ 5,275 por el que sólo deberá pagar un impuesto sobre la renta \$ 2,215, con lo que se logrará una devolución de \$ 1,365 de im-

puesto sobre la renta pagado en exceso que equivale al 42% de las pérdidas fiscales ajustadas de las subsidiarias que las sufrieron (\$ 3,250).

El sencillo procedimiento de una suma de tipo algebraico de las utilidades o pérdidas fiscales ajustadas de las controladas y controladora, constituyen desde el punto de vista fiscal uno de los principales atractivos del régimen de consolidación porque permite aplicar de manera inmediata las pérdidas de algunas sociedades contra utilidades de otras, con lo que se obtienen recursos financieros adicionales a nivel del grupo por el no pago de impuestos sobre la utilidad contra la que se amortizaron las pérdidas.

Se podría cuestionar la utilidad de este procedimiento en los momentos actuales en que la Ley permite un procedimiento de amortización de pérdidas contra utilidades del ejercicio anterior, que puede derivar no sólo en una amortización inmediata de la pérdida sino en una devolución de impuestos, pero además de que por la vía de la consolidación fiscal no se requiere solicitar tal devolución; existen casos en que el procedimiento de amortización individual de pérdidas no es tan operante, como por ejemplo en el supuesto de nuevos proyectos de lenta maduración o recuperación, en los que no existan ejercicios anteriores con utilidad contra la que se pueda aplicar la pérdida de un ejercicio determinado, por lo que es válido concluir que esta mecánica es un importante atractivo del régimen de consolidación fiscal.

6.2. Conceptos especiales de consolidación

Una vez que se tiene una sola base de impuesto se empieza de hecho la eliminación de operaciones intercompañías del grupo, toda vez que se parte del supuesto de que mientras se esté hablando del mismo grupo no se han realizado efectivamente ni las utilidades ni los gastos o pérdidas en las operaciones realizadas dentro del gru

po.

De esta manera se empieza por eliminar las diversas operaciones considerando el promedio por día de participación en cada empresa de los conceptos especiales de consolidación.

La Ley del Impuesto sobre la Renta denomina conceptos especiales de consolidación a las partidas que deben considerarse, o más bien ajustarse, cuando se incorporen a la declaración específica de consolidación y que están contenidas en los artículos 57-E, 57-F y 57-G de la Ley que de hecho contienen los elementos básicos de la mecánica de consolidación. Estas disposiciones tienen ya tres años de vigencia en la Ley y cada año se han ido perfeccionando con ajustes y modificaciones que afectan al esquema de la consolidación fiscal y que son los siguientes:

6.2.1. Enajenación de bienes entre sociedades del grupo

Este tipo de operaciones es muy común entre las sociedades que pertenecen a un mismo grupo, a grado tal que se puede señalar que pueden haber sido la causa principal de la integración misma del grupo, pero complementada entre sí por su ciclo de operación. Los casos más frecuentes de este tipo de enajenación que se analizan en este trabajo son:

- a) Inventarios
- b) Bienes depreciables o amortizables
- c) Otros bienes

a) Inventarios. Se permite la eliminación de la utilidad generada en la enajenación de mercancías entre sociedades controladora y controladas, siempre que aparezcan como inventario de la adquirente. Este concepto especial de consolidación se maneja como

optativo para el contribuyente y no obligatorio, en virtud de que en ocasiones resulta prácticamente imposible el poder cuantificar el monto de la utilidad generada por la enajenación de mercancías entre las compañías que forman parte del grupo de las cuales por no enajenarse aún a terceros, aparecen en el inventario de la compañía adquirente. Una de las principales dificultades que se presentan para cuantificar la utilidad generada, radica en los diferentes métodos de valuación que pueden existir entre las controladas y la controladora, ya que sería difícil hacer coincidir, por poner un ejemplo, un método de primeras entradas-primeras salidas en una de las controladas, contra otra que utilice el de precios promedios o el de últimas entradas-primeras salidas.

Desde el punto de vista de la autoridad físcal la eliminación de esta partida no tiene que ser obligatoria, porque hay que recordar que se trata de una utilidad que por estar en los inventarios de la adquirente, aún no surte efectos frente a terceros, pero para fines del impuesto sobre la renta habría pagado el que le correspondiera a través de los resultados de la sociedad enajenante, por lo que no existe interés de la autoridad en eliminar esta partida y es por ello que deja a decisión del contribuyente el ver de qué manera puede realizar el cálculo de esta partida a fin de incluirla como concepto especial de consolidación, el que al igual que los que son obligatorios, se calcula en base al promedio diario de participación accionaria de la controladora en la controlada enajenante.

En todo caso, la cantidad que se determina como concepto especial de consolidación en un ejercicio por la eliminación de esa utilidad, deberá sumarse en la declaración especial de consolidación del ejercicio inmediato siguiente, con independencia de que en ese ejercicio se ejerza o no la opción de volver a eliminar la utilidad.

Vale la pena resaltar que la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento especifican que la utilidad a que se refiere la disposición, es la bruta, por ser el concepto más lógico y fácil de operar.

Como quedó apuntado anteriormente, la diferencia en los posibles métodos de valuación utilizados por las sociedades del grupo que realizan operaciones de este tipo, hacen sumamente complicadas y, en consecuencia, prácticamente inoperante este tipo de eliminación, porque frecuentemente requiere de un trabajo demasiado detallado en las empresas del grupo, para un beneficio relativo, porque en todo caso la utilidad se difiere únicamente de un ejercicio al inmediato siguiente.

Para ilustrar lo anterior suponga el caso de que la controlada A enajena en el último mes de su ejercicio, mercancías por valor de \$ 100 a la controlada B, la que no realiza ninguna enajenación de tales bienes en su ejercicio, por lo que se quedan en su inventario final. El margen de utilidad bruta generado por la controlada enajenante es de 20% y la controladora participa del 85% del capital de A calculado sobre la base de promedio diario.

Si los métodos de valuación utilizados por las controladas fueran el de últimas entradas-primeras salidas por la enajenante y el de primeras entradas-primeras salidas por la adquirente, podría resultar coincidente la eliminación porque la valuación de la enajenante correspondería con el inventario final de la adquirente, toda vez que esta última controlada no empezará a vender esos bienes hasta en tanto no agote las existencias anteriores de sus inventarios de acuerdo con su método de valuación.

Si los métodos de valuación estuvieren invertidos y la empresa enajenante llevara el método de primeras entradas-primeras salidas para valuación de sus inventarios, en tanto que la adquirente

manejara el de últimas entradas-primeras salidas, se podría dar el caso de que la adquirente no pudiera considerar como existente en sus inventarios la mercancía recibida de A a pesar de que físicamente si esté, porque por efectos de su valuación, el valor de esos inventarios podría ya haber afectado el costo de ventas del ejercicio de B.

Si alguna de las dos empresas utilizara precios promedio también existirían problemas serios para identificar razonablemente el monto de la utilidad a eliminar.

Se podría seguir complicando el manejo de esta partida, simplemente con intentar tomar en consideración desde un principio los inventarios iniciales de la empresa adquirente de las mercancías, ya que si se utiliza el sistema de últimas entradas-primeras salidas para fines de la valuación, los primeros inventarios se convierten prácticamente en fijos pues sólo se modificarán si en algún ejercicio posterior disminuye o aumenta su nivel, por lo que se va formando de hecho en lo que se conoce como capas de inventario.

Por lo anterior, parecería conveniente que se permitiera utilizar una forma más sencilla de calcular el efecto de la utilidad bruta generada por enajenaciones de bienes entre empresas del grupo que aparecen en el inventario de la adquirente.

Una opción sería que a partir de determinar la existencia física de un inventario de mercancías en la sociedad adquirente proveniente de otra controlada, se le aplicara como margen de utilidad para fines de la eliminación el que le hubiere correspondido a la última venta de la sociedad enajenante a esta controlada.

Para ejemplificar esta opción suponga que la empresa B tiene en su inventario final \$ 5,000 de mercancías adquiridas de A. A -

Le vendió en diciembre de ese año \$ 800 con una utilidad de 25% sobre el precio de venta. La controladora participa del 85% del capital de A y del 58% del capital de B calculada en ambos casos en base al promedio diario.

Sobre esta base si A vendió con el 25% de utilidad en su última venta y si el precio de venta de A coincide con el costo de B, se tendrá que aplicar el 25% al inventario final de mercancías adquiridas de A, o sea la cantidad de \$ 1,250, de las cuales se deberá considerar en la declaración especial de consolidación una resta del 85% de los \$ 1,250 o sea la cantidad de \$ 1,063 como concepto especial de consolidación de A.

En el ejercicio siguiente a aquél en que se operó esta eliminación, se operará una suma por la misma cantidad para anular el ajuste anterior, con independencia de que en ese nuevo ejercicio se vuelva a calcular esta partida o ya no, toda vez que es optativa.

Otra opción sería calcular el monto de la eliminación partiendo del promedio de utilidad bruta con que a lo largo del ejercicio la controlada enajenante realizó sus operaciones con la adquirente. Esto si bien pudiera implicar mayor trabajo también daría un resultado menos manipulable.

La mecánica de cálculo será igual que en el primer ejemplo pero sustituyendo el % de utilidad bruta por el que resulte como promedio en todo el ejercicio.

Las operaciones anteriores proceden siempre que se puedan identificar los productos que se adquirieron de una controlada por haberse realizado las operaciones de adquisición exclusivamente con ella, pero si el mismo producto se adquiriera de una controlada y de un tercero independiente, se podrían aplicar cualquiera de

Las opciones anteriores siempre que previamente se identificara - en las existencias del inventario final los bienes adquiridos de cada proveedor, o bien, se tomara la proporción de compras de ese producto a la controlada a lo largo de todo el ejercicio respecto de las compras totales de tales productos.

Este caso se podría ejemplificar de la siguiente manera: suponga que la controlada B tiene \$ 15,000 de mercancía en su inventario final, de la que durante el ejercicio adquirió de la controlada A y de terceros ajenos, las cantidades de \$ 150,000 y \$ 300,000 respectivamente. La controlada A vendió en el ejercicio con un margen de utilidad de 20% sobre el precio de venta y la controladora participa del 85% de su capital social y del 58% del de B, calculada sobre la base de promedio diario.

El primer paso sería calcular la proporción que del inventario final corresponde a mercancías adquiridas de A para lo cual se dividirán las compras que se le hicieron a esa controlada entre el total de compras de ese producto y el resultado se multiplicaría por el valor del inventario final para obtener el inventario adquirido de A.

$$\frac{150,000}{450,000} = 33.3\% \times 15,000 = 5,000$$

El segundo paso sería calcular la utilidad bruta incluida en el inventario, por lo que se multiplican los \$ 5,000 por el 20% - que es el margen de utilidad de A, lo que resulta en \$ 1,000.

El último paso será considerar para fines de la declaración especial de consolidación una resta del 85% de los \$ 1,000, o sea la cantidad de \$ 850 como concepto especial de consolidación de A

para eliminar la utilidad bruta aún no realizada con terceros.

De no establecerse un régimen que simplifique un poco el cálculo de esta utilidad, difícilmente será aplicable este concepto - especial de consolidación porque el costo administrativo necesario para cuantificarlo puede no justificarse frente al beneficio de -- diferimiento en el reconocimiento de la utilidad.

b) Bienes depreciables o amortizables. Las utilidades o pérdidas derivadas de la enajenación de inversiones entre compañías - del grupo son el primer elemento que se debe eliminar. Con esta - eliminación, para todos los efectos de tipo fiscal se mantendrá el valor que tenían esos bienes en el grupo a la fecha en que se empezó a consolidar su resultado fiscal, sin que se altere dicho valor bajo ninguna circunstancia, aun cuando sea objeto de varias transacciones entre compañías del grupo. Cuando se llegue a enajenar el bien a un tercero se tendrá que calcular la ganancia o pérdida comparando el precio de enajenación contra el costo que tenía el - bien cuando el grupo empezó a consolidar sus resultados y tomando también en su caso, la antigüedad total del bien en el grupo.

La eliminación de esta partida como concepto especial de consolidación plantea el problema de que bajo ciertas circunstancias el costo de estos bienes se somete a un ajuste a base de factores, que evita que se cause impuesto sobre las ganancias nominales, - aun cuando dichos ajustes no abarcan las inversiones distintas de construcciones.

A fin de tener una idea precisa de la forma en que operan estos conceptos especiales de consolidación, obsérvese lo que acontece en el siguiente supuesto:

La empresa C vendió a la empresa B, equipo de producción en - \$ 28,000. Este equipo tenía un costo fiscal neto de \$ 20,000 -

como resultado de una inversión original de \$ 50,000 menos depreciación acumulada en 6 años a razón del 10% anual. La controladora participa del 58% del capital de B y del 60% del capital de C - calculada en ambos casos sobre la base promedio diario.

En la declaración original de C, la operación se mostró en los siguientes términos:

Precio de venta del equipo		\$ 28,000
Menos costo fiscal del equipo:		
Monto original de la inversión	50,000	
Depreciación acumulada de 6 años al 10% anual	<u>(30,000)</u>	<u>20,000</u>
Utilidad en la venta		\$ 8,000 =====

Con base en lo anterior se tendrá que eliminar como concepto especial de consolidación de C el 60% de la utilidad en la operación, o sea la cantidad de \$ 4,800 que se deberá restar en la declaración especial de consolidación.

Por lo que hace a B, tendrá que considerar en su activo para fines fiscales en la consolidación, el equipo de producción con un monto original de la inversión de \$ 50,000 y una depreciación acumulada desde la fecha de adquisición de \$ 30,000.

Por tratarse de un bien sujeto a deducción anual sobre el monto original de la inversión, o sea, sujeto a la depreciación, también se tendrá que corregir o eliminar el cálculo de esta deduc---

ción como se verá más adelante.

Tratándose de inversiones que son objeto de deducción anual sobre su monto original, o sea sujetas a depreciación o amortización, se corrigen también a través de los conceptos especiales de consolidación siempre que se trate de bienes que hubieran sido objeto de una enajenación previa entre compañías del grupo. Este ajuste permite mantener la consistencia de la depreciación como si, aun cuando efectivamente exista cambio de propietario, se hubiera trasladado exactamente a el mismo costo de adquisición o monto original de la inversión, disminuido de la depreciación o amortización acumulada que tenía en la empresa a la que pertenecía cuando se inició la consolidación fiscal del grupo.

Continuando con el ejemplo, una vez adquirido ese equipo por la controlada B, en su declaración individual la depreciación se mostró como sigue:

Monto original de la inversión	\$ 28,000
Depreciación del ejercicio a razón del 10% anual	\$ 2,800

Con base en lo anterior, si se toma en cuenta que la controladora participa del 58% del capital de B, se tendrá que eliminar la depreciación calculada sobre dicho valor, o sea la cantidad de \$ 1,624 que se deberá sumar en la declaración especial de consolidación como concepto especial de consolidación de B.

Por otra parte, se tendrá que calcular la deducción por depreciación que le corresponde tomar a B, a partir de los valores en que se encontraba registrado ese activo para fines de la consolidación

ción fiscal, o sea, sobre la base de un monto original de la inversión de \$ 50,000 al que se aplica la tasa del 10% anual. Como resultado tendrá que restar el 58% de los \$ 5,000 de depreciación en la declaración especial de consolidación, como concepto especial de consolidación atribuible a la controlada B, por un monto de \$ 2,900.

De esta manera, para fines del grupo, se continúa depreciando el bien, como si siguiera siendo propiedad de la controlada C que lo poseía cuando se inició el esquema de consolidación fiscal, ya que esa empresa era la que lo tenía registrado con un monto original de la inversión de \$ 50,000.

- De acuerdo con lo que señala la disposición legal, existen personas que piensan que se necesita retocar esa disposición para dejar perfectamente claro que la corrección de la deducción por depreciación, no sólo se tiene que realizar en el ejercicio en que se adquiere el bien por una controlada, como resultado de una enajenación efectuada por la controladora o por otra controlada, sino que se debe continuar corrigiendo esa deducción por depreciación hasta que el bien se enajene a terceros, se termine de depreciar, o bien se dé de baja por inservible para los fines de la sociedad:

Ciertamente no parece requerirse tal ajuste a las disposiciones legales, ya que éstas textualmente señalan:

"57-F.- Los conceptos especiales de consolidación que se suman para determinar la utilidad fiscal consolidada son los siguientes:

"...

"III.- El monto que por la deducción de inversiones la -

sociedad controladora o controlada, tratándose de bienes adquiridos mediante las operaciones a que se refiere la fracción I de este artículo (enajenación de bienes intercompañías).

"57-G.- Los conceptos especiales de consolidación que se restan para determinar la utilidad fiscal consolidada son los siguientes"

"...

"El monto de la deducción por inversión de bienes objeto de las operaciones a que se refiere la fracción I de este artículo (enajenación de bienes intercompañías), que le hubiera correspondido a la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes, para estos efectos se considerará el monto original de la inversión que el bien de que se trate tuvo para la propietaria original.

..."

De la lectura de los textos anteriores se concluye fácilmente que están redactados de manera atemporal, por lo que si un bien fue objeto de una transacción entre compañías controladas o con la controladora en cualquier ejercicio en que se hubiere presentado declaración especial de consolidación, existirá la obligación, en los ejercicios posteriores en que se continúa bajo el régimen de consolidación fiscal, de corregir la deducción por depreciación de esos bienes, a menos que suceda cualquiera de los siguientes supuestos:

- Que se deje de consolidar para fines fiscales.
- Que se enajene el bien a un tercero ajeno al grupo de intereses comunes.
- Que se termine de depreciar fiscalmente el bien; o

- Que el bien se dé de baja por inservible para los fines de la sociedad.

c) Otros bienes. En este grupo están comprendidas las ventas de acciones y de terrenos.

La idea general que expone la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre estos conceptos, es la de conservar dentro del grupo, durante todo el tiempo en que les pertenezca, al valor que tenían en libros en la empresa en la que estaba ubicado el bien cuando se inició el régimen de consolidación, aún cuando jurídicamente cambie la propiedad de una empresa a otra.

A diferencia de lo sucedido con la técnica contable se debe recordar que este tipo de bienes, de acuerdo a la Ley, ajustan su costo fiscal al momento de enajenarse por la aplicación de un factor que, de hecho, reconoce el proceso inflacionario ocurrido durante el período en el cual se tuvo la propiedad del bien; con esto se evita que el impuesto afecte las ganancias nominales que produce el transcurso del tiempo en estos bienes. Por esta razón, resulta fundamental, para fines de la consolidación fiscal, mantener controlado el tiempo de antigüedad total del bien dentro del grupo, independientemente de que lo hubiesen poseído dos o más sociedades diferentes.

Ahora bien, al analizar estas operaciones, después de calcular el costo fiscal, se pueden presentar tres situaciones específicas:

- La enajenación se realizó al costo.
- La enajenación se realizó con utilidad.
- La enajenación se realizó con pérdida.

Si la venta se realizó al costo, no será necesario efectuar ninguna eliminación, pues al traspasarse físicamente el bien, conservó su valor original; de esta manera podría considerarse únicamente como un traspaso, si bien es importante mantener el control sobre el plazo de propiedad para la posterior aplicación de los factores de actualización del costo fiscal.

Cuando al realizar la venta, la vendedora hubiese obtenido una utilidad, deberá hacerse la eliminación de ésta y, por tanto, para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, la compañía enajenante deberá restar en la declaración específica de consolidación el importe correspondiente de esa utilidad conforme a su porcentaje de participación accionaria, mientras que la adquirente no tiene que hacer nada para fines de la consolidación y, únicamente, deberá asentar un registro donde se establezca el valor original del bien y la antigüedad que tenía en la sociedad enajenante.

La controlada adquirente no deberá efectuar ningún ajuste adicional, porque la adquisición del bien no reflejó ningún efecto en su declaración individual de impuestos y, por consiguiente, tampoco en la consolidación.

El tercer supuesto relativo a una enajenación con pérdida para la controlada enajenante, se debe tratar de la misma manera que el caso anterior, solamente que la pérdida experimentada por la vendedora como resultado de la operación, deberá sumarse en la declaración específica de consolidación, a fin de eliminar su efecto en la consolidación.

A fin de ilustrar lo anterior obsérvese lo que acontece en los siguientes supuestos:

La empresa B vendió a la compañía D un terreno en \$ 3,000. El

terreno tuvo un costo original de \$ 1,000 y lo había tenido en su poder durante 6 años dos meses. La controladora participa del 58% del capital de B y del 45% del capital de D, calculada en ambos casos sobre la base de promedio por día.

En la declaración individual de B, la operación se mostró en los siguientes términos:

Precio de venta del terreno:	\$ 3,000
Menos:	
Costo fiscal del terreno	
\$ 1,000 x 7.96 (1)	<u>7,960</u>
Pérdida en la operación	\$ 4,960
	=====

(1) Factor de disposiciones de vigencia anual para más de 6 años.

Con base en lo anterior se tendrá que eliminar como concepto especial de consolidación de B el 58% de la pérdida en la operación, o sea la cantidad de \$ 2,877 que se deberá sumar en la declaración especial de consolidación.

Por lo que hace a la controlada D solamente tendrá que considerar en su activo para fines de la consolidación fiscal un terreno con costo de \$ 1,000 y antigüedad superior a 6 años desde el momento de adquirirlo. En tanto no se vuelva a enajenar este terreno a otra controlada o a terceros, no tendrá mayor movimiento este concepto especial.

La empresa B le vendió a la tenedora 100 acciones de la empresa F en la cantidad de \$ 50,000. Las acciones tenían un valor nominal de \$ 100 cada una y B las había tenido en su poder durante dos años, en los que había obtenido una utilidad por acción de \$ 27 en 1982 y de \$ 85 en 1983. La controlada F no había distribuido dividendos. La controladora participa del 58% del capital de B calculada sobre la base de promedio diario.

En la declaración individual de B, la operación se mostró en los siguientes términos:

Precio de venta de las acciones		\$ 50,000	
Menos costo fiscal de las acciones:			
Ajuste por transcurso del tiempo			
100 x 100 x 3.42 (1)	34,200		
Ajuste por efecto de utilidades			
1982 100 x 27 x 1.80 (1)	4,860		
1983 100 x 85 x 1.00 (1)	8,500	47,560	
		<hr/>	
Utilidad en la venta de acciones		\$ 2,440	====

(1) Factores de las disposiciones de vigencia anual.

A partir de lo anterior, se tendrá que eliminar como concepto especial de consolidación de B, el 58% de la utilidad en la operación, o sea la cantidad de \$ 1,416, que se deberá restar en la declaración especial de consolidación.

Por lo que se hace a la tenedora, solamente tendrá que considerar en su activo para fines de la consolidación fiscal un paquete de acciones de F con costo original de la inversión de \$ 10,000 y con una antigüedad de más de dos años y con utilidades por acción del año de 1982 por \$ 27 y del año de 1983 por \$ 85. Al igual que en caso anterior, en tanto no se vuelvan a enajenar las acciones a una controlada o a terceros, no tendrá mayor movimiento este concepto especial de consolidación.

6.2.2. Ganancia o pérdida ponderada por enajenación de bienes a terceros

Se elimina también o más bien se recalcula, la ganancia o pérdida obtenida por las empresas del grupo al momento de enajenar a terceros terrenos, inversiones, acciones y partes sociales que hubiesen sido objeto de operaciones entre compañías del grupo. La Ley establece que se deberá sumar para determinar la utilidad fiscal consolidada:

"IV.- ...

"b) La ganancia ponderada que se hubiera producido, si la enajenación la hubiera efectuado la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes con el tercero que los adquirió, considerando para efectos de calcular dicha ganancia, el monto original de la inversión -- que dicho bien tuvo con la propietaria original, así como el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que lo adquirió el tercero.

Para determinar la ganancia ponderada se multiplicará la ganancia obtenida por el factor que resulte de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fue propiedad de la sociedad controladora y de cada sociedad controlada, por el promedio por día de participación -- que de las acciones con derecho a voto haya tenido en forma directa o indirecta la controladora durante el período en que cada una de las sociedades fue propietaria del bien, tratándo

se de la controladora se considera el 100%, el producto que se obtenga se dividirá entre el número total de años que el bien fue propiedad de la controladora o de las controladas. La ganancia ponderada será la suma de los distintos productos".

La determinación de la pérdida ponderada opera exactamente igual que la ganancia ponderada, sólo que evidentemente, en vez de sumarse en la declaración especial de consolidación, se tiene que restar.

Los conceptos anteriores son de los que mayor confusión han creado en relación con el régimen de consolidación y lo hacen aparecer demasiado complejo porque la redacción del texto al ir detallando el procedimiento da la impresión de que es sumamente complicada, cuando en realidad, después de analizar los distintos elementos que forman parte del cómputo, el resultado se obtiene de aplicar lo que se conoce en aritmética elemental como una regla de tres.

En efecto, conviene desmenuzar estas disposiciones para identificar su sentido real, en los distintos elementos que la integran, que son:

a) El primer elemento sin duda será el precio de enajenación del bien hacia el tercero, en el cual no hay ningún elemento que calcular o recalcular.

b) El segundo elemento que se debe considerar es el costo que se debe disminuir para fines de determinar la ganancia o pérdida que se obtiene en la operación. Este costo es el que en realidad plantea el mayor problema, porque hay que recordar que este procedimiento sólo se aplica a los bienes que enajena a terceros una empresa del grupo si previamente los adquirió de otra empresa del grupo y dicha operación se consideró como concepto especial de con-

solidación para fines de la declaración especial de consolidación en el ejercicio en que se realizó la adquisición del bien.

Cuando se revisó la forma en que operan los conceptos especiales de consolidación al eliminar las ganancias o pérdidas obtenidas en la enajenación de bienes entre empresas del grupo, se destacó el objetivo de trasladar el bien con el mismo valor que tenía en la empresa que lo enajenó y tomando en cuenta también la antigüedad total que tenía ese bien en dicha empresa a fin de que, aunque el bien sea poseído en forma sucesiva por varias empresas del grupo, siempre mantenga, para fines de la consolidación, el mismo costo original.

c) A partir de lo anterior se obtiene la ganancia o pérdida total relativa a la enajenación de este bien, como resultado de comparar el precio de enajenación hacia el tercero ajeno al grupo y el costo del bien que tuvo en el momento en que la primera empresa que lo poseía se hubiera incorporado al esquema de consolidación fiscal, ajustado en su caso, en función de la antigüedad total que tuvo el bien en las distintas empresas del grupo antes de su enajenación a terceros.

d) Una vez determinada la ganancia o pérdida que se tuvo en la operación total, se tendrá que distribuir entre las empresas del grupo que fueron propietarias del bien durante el plazo o antigüedad que se consideró para tomar los ajustes al costo original de adquisición, por lo que se debe tomar en cuenta cada empresa que fue propietaria del bien y el período en que reunió la calidad de propietaria.

e) El último elemento que se debe considerar es que la participación accionaria de la controladora, o más bien del grupo de intereses comunes, en cada una de las empresas que fueron propieta-

rias del bien, puede variar entre empresas, por lo que de la ganancia o pérdida que a cada empresa que fue propietaria del bien le hubiere correspondido sólo se debe incorporar a la declaración especial de consolidación la parte proporcional que esté en relación con la tenencia accionaria de la controladora.

Con objeto de ilustrar lo anterior, de una manera más gráfica, se podría continuar con el ejemplo utilizado en el apartado relativo a otros bienes del subcapítulo 6.2.1., en que se supuso la venta de un terreno de la empresa B a la empresa D en \$ 3,000. El terreno tuvo un costo original de \$ 1,000 y había estado en poder de B durante seis años dos meses. La controladora participaba del 58% del capital de B y del 45% del capital de D, calculada sobre la base de promedio diario.

De la operación realizada se derivó como concepto especial de consolidación en el ejercicio de la enajenación la eliminación del 58% de la pérdida de esa operación, que fue equivalente a \$ 2,877 y la controlada D se quedó con un terreno que para fines de la consolidación tenía costo de \$ 1,000 y antigüedad superior a seis años desde el momento en que lo adquirió.

En tales condiciones, para completar el ejemplo y observar el comportamiento del cálculo de la ganancia ponderada, se supone que la controlada D enajena dos años después de haberlo adquirido de la controlada B, el terreno en la cantidad de \$ 15,000.

Para fines de la declaración individual de la controlada B, el costo del terreno era de \$ 3,000, que fue lo que realmente le pagó a B al adquirirlo y con la antigüedad de dos años para fines individuales, le habría correspondido un costo fiscal después de ajustarlo con los factores de las Disposiciones de Vigencia Anual de \$ 5,400, por lo que al compararlo contra los \$ 15,000 del valor

de la enajenación, arroja una utilidad para fines de su declaración individual de \$ 9,600.

En la declaración especial de consolidación, como se tiene -- que recalcular toda la operación, el primer paso será eliminar -- esa ganancia restando en dicha declaración el 45% de los -- \$ 9,600 como concepto especial de consolidación de D, lo que equivale a \$ 4,320.

Una vez eliminada esta operación, se tendrá que recalcular la ganancia que realmente obtuvieron tanto B como D en la enajenación del terreno, procediendo en los términos antes apuntados:

Precio de enajenación	\$ 15,000
Menos costo fiscal:	
Cálculado a partir del	
valor original	
\$ 1,000 x 12.23 (1)	12,230
	<hr/>
	\$ 2,770
	=====

- (1) Factor de las Disposiciones de Vigencia Anual aplicable a más de 8 años de tenencia del bien.

Una vez conocida la utilidad que obtuvo el grupo en la enajenación de ese bien, solamente faltaría asignar la parte que le corresponde a cada una de las empresas en base al tiempo en que fue propietaria de ese bien.

Nótese que si ambas fueron poseídas por la controladora al 100%, todo el problema sería distribuir la utilidad en base a los años transcurridos, por lo que le tocaría el 75% a B y el 25% a D. Sin embargo, como la participación del grupo es diferente en cada uno de los casos, dado que B es poseída por la controladora en el 58% de su capital, en tanto que D le es en el 45%, es aquí donde entra la ponderación como una regla de tres, ya que el factor que tiene que reconocer B debe contemplar que si durante seis años la empresa tuvo en su poder el terreno y la participación del grupo era de 58% respecto a la antigüedad total en la tenencia del terreno por el grupo habría que calcular a cuánto equivale la tenencia de B, por lo que se debe utilizar la fórmula de:

$$\frac{6 \text{ años} \times 58\%}{8 \text{ años}} = 43.5\%$$

En el caso de D se sigue el mismo razonamiento, por lo que la fórmula sería: $\frac{2 \text{ años} \times 45\%}{8 \text{ años}} = 11.25\%$

El último paso sería multiplicar los porcentos que se obtuvieron de acuerdo con la fórmula anterior por cada una de las empresas por el importe total de la ganancia, para determinar la ganancia ponderada que se debe sumar en la declaración especial de consolidación, pero identificando a la empresa que la originó. En este caso se tendría que multiplicar 43.5% por \$ 2,270, y sería igual a \$ 1,205 como correspondientes a la ganancia ponderada atribuible a la controlada B y 11.25% por \$ 2,270 que resulta en \$ 255 de ganancia atribuible a la controlada D.

Del ejemplo anterior se desprende que el complejo concepto de ganancia o pérdida ponderada no es más que una forma de distribuir la ganancia o pérdida de una operación que involucra a varias empresas del grupo, precisamente entre las empresas que deban resen-

tirla o reconocerla.

6.2.3. Ganancia derivada de fusión, liquidación o reducción de capital

Se consideran conceptos especiales de consolidación que se restan para efectos de la declaración especial de consolidación, las ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital cuando provengan de operaciones entre la sociedad controladora y una o más controladas.

Para determinar en qué caso se puede producir este tipo de ganancias, se puede analizar a manera ejemplificativa lo que acontezca en alguno de los supuestos enunciados, como la fusión que presenta diversas hipótesis que vale la pena revisar.

Se puede definir generalmente a la fusión como la reunión de dos o más sociedades independientes, de forma que a partir de ese momento vengán a formar una sola sociedad.

El boletín B-8 sobre "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes" establece como reglas de registro de fusiones lo siguiente:

"Cuando una compañía adquiera la mayoría de las acciones de otra y se decida que la compañía adquirida debe desaparecer (compañía fusionada), existen dos métodos de registrar los efectos contables de esta transacción, la fusión vertical y la fusión horizontal, a continuación se establecen los requisitos de ambos procedimientos:

a. Fusión vertical es aquella en que desaparecen como accionistas los propietarios de la mayoría de las acciones ordinarias de la compañía fusionada. La transacción de compra debe registrarse tomando en cuenta las reglas establecidas en el inciso b) del párrafo 38 de este boletín.

b. Fusión horizontal es aquella en que los accionistas de la compañía subsisten son sustancialmente los mismos accionistas que las personas que poseían la mayoría de las acciones de la compañía fusionada y de la compañía fusionante antes de que se consumara la fusión. En este caso, la fusión debe registrarse tomando en cuenta las reglas establecidas en los párrafos 10 f y 42 de este Boletín".

Con independencia de que algunas personas no están de acuerdo con la terminología aquí utilizada, lo que resulta importante es destacar que existen dos tipos de fusión que pueden producir efectos distintos desde el punto de vista de la ganancia que puedan generar.

Desde el punto de vista legal también se reconocen dos tipos de fusión, la primera se conoce como de incorporación y es aquella en que una de las sociedades subsiste, en tanto que en la segunda, que se conoce como de integración, las sociedades que intervienen en la fusión desaparecen y surge un ente jurídico diferente.

A estos dos tipos de fusiones se les reconocen ciertas características comunes, como serían:

a) Implican la disolución y extinción de las sociedades incorporadas o de las que se integran en una sola.

b) La disolución tiene lugar sin que exista liquidación.

c) El patrimonio neto de las sociedades fusionadas se incorpora al de la subsistente o se funden para formar el de la nueva sociedad, lo que en el caso de sociedades por acciones constituiría de hecho una aportación de capital.

Las características anteriores que normalmente se atribuyen a la fusión horizontal, también son aplicables a la fusión vertical.

Llevando lo anterior al ámbito fiscal habría que precisar el alcance de la disposición que se comenta, ya que la Ley en caso de otras sociedades mercantiles, considera ingreso la ganancia derivada de fusión de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista, caso en el cual se podría producir la ganancia en los siguientes términos o supuestos:

a) Sociedad accionista de la fusionada, en una fusión por incorporación o por integración.

b) Sociedad fusionante en una fusión vertical.

c) Sociedad accionista de la fusionada en una fusión vertical.

En estos tres casos se surte el supuesto de la Ley porque a cambio de la inversión en acciones que se tenía antes de la fusión, se recibirán acciones de otra sociedad o los bienes y obligaciones de la empresa fusionada, que si tienen un valor superior al de las acciones originales de la fusionada, arrojarán la ganancia por fusión.

Las empresas que decidan consolidar sus resultados para fines fiscales deben eliminar la ganancia derivada de fusión, pero en este caso la Ley no la condiciona a que se obtenga en carácter de accionista o socio, sino que provenga de operaciones entre dos o más controladas, con lo que además de los casos antes mencionados en que se le produce ganancia al accionista, se podrían presentar los siguientes supuestos:

a) Sociedad accionista de la fusionante en una fusión por incorporación.

b) Sociedad accionista de la fusionante en una fusión vertical.

En estos dos casos se podría generar una ganancia en la fusión, pero no estaría realizada a nivel del accionista de la fusionante porque esa sociedad conserva las mismas acciones, por lo que la ganancia se puede producir en la sociedad fusionante al recibir el patrimonio de la o las fusionadas en calidad de inversión y siempre que los activos netos de la fusionada tuvieran un valor de mercado superior al valor nominal de las acciones que se emitan a favor de los antiguos accionistas.

De lo anterior se desprende que como se puede generar ganancia en la fusión que provenga de empresas del grupo, es válido que se elimine.

También es válido que se elimine la que se produciría en reembozo de capital, que necesariamente tendría que ser en especie, o por la liquidación de los activos y pasivos de una empresa del grupo, cuando en ambos casos los bienes que se reciben tienen un valor superior al nominal o de costo de la inversión en acciones que por esa vía se sustituyen.

Nótese que no se prevé la eliminación de pérdidas que pudieran originarse por fusión, reducción de capital o liquidación de una sociedad, pero no porque no se llegue a presentar el supuesto, sino porque como la Ley considera expresamente esta partida como no deducible para determinar la utilidad o pérdida fiscal, en ningún caso podría estar formando parte de la base sobre la que se pagará el impuesto bajo el régimen de consolidación fiscal.

6.2.4. Dedución adicional consolidada

Otro concepto que se toma en cuenta en la consolidación fis-

cal es la eliminación de la deducción adicional que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta en forma individual a las empresas del grupo, para recalcularla después a nivel del grupo en su conjunto.

Este es uno de los aspectos que merece comentario especial, - porque las sociedades mercantiles que pertenezcan a un grupo que - pudiendo optar por el régimen de consolidación fiscal no lo hagan, no tendrán derecho a utilizar la deducción adicional que establece la Ley, pues este ordenamiento expresamente señala:

"Artículo 51...

Las sociedades mercantiles que sean propietarias directa o indirectamente de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, así como éstas sociedades, sólo podrán efectuar esta deducción cuando la sociedad controladora obtenga la autorización de consolidar a que se refiere la fracción IV del artículo 57-B de esta Ley.

..."

De la lectura del precepto anterior se desprende que para -- utilizar la deducción adicional en las empresas que pertenecen a -- un grupo, será requisito y a la vez un importante incentivo, el -- que el grupo opte por el régimen de consolidación fiscal. Una vez aclarado el objetivo de esta disposición, conviene analizar aunque sea rápidamente, la manera en que opera como concepto especial de consolidación.

En primer lugar se debe sumar en la declaración especial de - consolidación el monto de la deducción adicional que hubieren deducido en su declaración individual las sociedades controladora o - las controladas, en la proporción en que la sociedad controladora o el grupo de intereses comunes participen en el capital social de

dicha sociedad.

Una vez anulada la deducción a nivel individual se tiene derecho a restar para determinar el resultado fiscal consolidado, la deducción adicional que se calculará de la siguiente manera:

1.- Se determina la deducción actualizada en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972, en función al año de adquisición que corresponde a la sociedad controladora y a todas las sociedades controladas. Debe recordarse que la deducción referida debe ser la que se calcule con los porcentajes autorizados por la propia Ley.

Es importante destacar que aun cuando en el caso de bienes susceptibles de depreciarse que hayan sido objeto de operaciones entre compañías del grupo, existe la obligación de recalcular el monto de la depreciación como anteriormente se analizó.

2.- Se determina el promedio anual de activos financieros en moneda nacional multiplicado por el factor que anualmente señale el Congreso de la Unión, que corresponda a la sociedad controladora y a todas las sociedades controladas.

3.- Se determina el promedio anual de pasivos multiplicado también por el factor que anualmente señale el Congreso de la Unión, que corresponda a la sociedad controladora y a todas las sociedades controladas.

Para fines de cálculo de este pasivo promedio, las disposiciones del régimen de consolidación fiscal establecen que no deben considerarse, como pasivo el importe del capital social de cada sociedad controlada que esté representado por acciones propiedad de la sociedad controladora o de cualquiera de las controladas. F1 +

es una regla de excepción, porque se recordará que en las disposiciones relativas a la deducción adicional, para contrarrestar la - piramidación de capital que se logra con la existencia de varias - sociedades mercantiles, se obliga a que las sociedades incluyan como pasivo el importe de su capital social que no esté representado por acciones nominativas propiedad de personas físicas, o por algunas otras entidades que no sean sociedades mercantiles y que expresamente se enumeran en las disposiciones de la Ley.

4.- La deducción adicional será igual a la depreciación fiscal ajustada cuando los activos financieros sean superiores a los pasivos.

5.- Cuando los pasivos sean superiores a los activos financieros, la deducción adicional se determinará como sigue:

a) El exceso de pasivos se multiplica por el factor que anualmente publica el Congreso de la Unión.

b) A la depreciación fiscal ajustada se le resta el resultado del inciso a).

6.- Cuando existan cuentas por cobrar a consumidores finales, a lo obtenido en los puntos anteriores, según sea el caso, se le - sumará la cantidad que se obtenga conforme a lo siguiente:

a) Las cuentas por cobrar a consumidores finales se multipli- carán por el factor que anualmente publica el Congreso de la -- Unión.

b) El resultado del inciso anterior se multiplica por el fac-

tor en que el capital propio esta financiando los activos y la depreciación fiscal.

La descripción del procedimiento sin duda resulta complicada, porque de hecho todo el cálculo de la deducción adicional es complejo y más si se ubica a nivel consolidado, sin embargo, con el fin de tener una mayor claridad en el procedimiento, obsérvese lo que acontece en el siguiente ejemplo:

Con objeto de ilustrar gráficamente la mecánica de este importante concepto especial de consolidación suponga que un grupo se integra de cuatro empresas que tienen los siguientes datos en su balance para fines de la deducción adicional que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta:

	TENEDORA	A	B	C
1.- Deducción por depreciación ajustada	\$ -	\$ 1,000	\$ 900	\$ 850
2.- Promedio de activos financieros ajustados	350	1,500	750	900
3.- a) Promedio de pasivos financieros ajustados	550	400	970	100
b) Capital social nominativo en poder de sociedades	350	850	580	600
Suman a y b	900	1,250	1,550	700
Diferencia de 2 - 3	(550)	250	(580)	200
4.- Deducción adicional				
Parcial: diferencia de 1-3	-	\$ 1,000	\$ 320	\$ 850
	===	==== =	===	===

Sobre esta base a nivel individual sólo las controladas tienen derecho a calcular la deducción adicional, ya que la controladora al no tener bienes, no tiene deducción y por consiguiente no hay deducción adicional.

La deducción adicional de A y C es igual que el monto de su depreciación fiscal ajustada, toda vez que el promedio de sus activos financieros es superior al promedio de sus pasivos.

Por lo que respecta a B su deducción es la diferencia entre su depreciación fiscal ajustada y el exceso de sus pasivos financieros sobre el promedio de activos financieros.

5.- Opción cuando hay ventas a consumidores finales. Si se tienen cuentas por cobrar a consumidores finales se le suma a la deducción adicional el producto de la siguiente fórmula:

Promedio de cuentas por cobrar a público en general	x	Deducción de depreciación ajustada	+	Promedio de activos financieros	-	Promedio de pasivo total
				Deducción de depreciación ajustada + Promedio de activos financieros		

Continuando con el ejemplo tenemos:

	TENEDORA	A	B	C
Promedio de saldos finales	\$ -	\$ 200	\$ 150	\$ -
Resultado de 1+2-3 (se multiplica)	-	1,250	100	-
Resultado de 1+2-3 (se divide)	-	2,500	1,650	-
	-	100	10	-
Más: Deducción adicional parcial	-	1,000	320	850
Deducción adicional total	\$ -	\$ 1,100	\$ 330	\$ 850

Hay que recordar que esta deducción sólo se puede tomar si el grupo va a ejercer la opción de consolidar para fines fiscales.

En la declaración especial de consolidación en primer lugar - se elimina la deducción adicional que tuvieron las sociedades a nivel individual, en la proporción en que la controladora participa de su capital social calculado sobre la base de promedio por día - que en los casos de A es de 85%, de B al 58% y de C al 60%, por lo que se debe sumar el 85% de \$ 1,100 de A, el 58% de \$ 330 y el 60% de \$ 850 como concepto especial de consolidación.

Después de eliminar la deducción adicional a nivel individual se inicia el cálculo de la deducción a nivel consolidado:

	TENEDORA 100%	A 85%	B 58%	C 60%	TOTAL
1.- Deducción por depreciación ajustada	-	850	522	510	\$ 1,882
2.- Promedio de activos financieros ajustados	350	1,275	435	540	<u>2,600</u>
3.- a) Promedio de pasivos financieros ajustados	550	340	563	60	1,513
b) Capital social nominativo en poder de sociedades	-	-	-	-	-
Suma de a y b					<u>1,513</u>
Diferencia de 2 - 3					<u>1,087</u>
4.- Deducción adicional parcial					<u>1,882</u>
5.- Promedio de saldos de consumidores finales	-	200	150	-	350
Resultado 1+2-3 (multiplicado)					2,969
Resultado de 1+2 (dividir)					<u>4,482</u>
					232
Más: deducción adicional parcial					<u>1,882</u>
Deducción adicional total					\$ 2,114

Como se puede observar la deducción adicional es igual a la depreciación fiscal ajustada y que ésta se puede incrementar cuando existan ventas a consumidores finales.

Es necesario recalcar que la evolución que han tenido estas disposiciones año con año la han estabilizado y en una opinión muy personal creo que las disposiciones actuales han llegado al justo medio y que, por lo tanto, ya no deben reformarse, sino que ahora tengan una mayor permanencia para que los contribuyentes las asimilen en su exacta dimensión.

6.2.5. Amortización de pérdidas fiscales ajustadas a nivel consolidado

Desde el cambio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en 1965 en que se concibió como un gravamen sobre ingreso global, se contempló la figura de amortización de pérdidas de operación de un ejercicio contra los resultados de otro, estableciéndose una mecánica de equidad del gravamen que ha tomado carta de naturalización de tal manera que se haría difícil en la actualidad concebir la Ley moderna sin esta figura.

A través de los años ha sufrido múltiples ajustes y adecuaciones que han modificado de alguna manera su forma de operar. A partir del año de 1983 se incorporó a la Ley el reconocimiento del derecho de amortizar las pérdidas de operación que se obtengan a nivel consolidado contra la utilidad fiscal ajustada consolidada de un ejercicio anterior o posterior en que se hubiese optado por el régimen de consolidación.

En efecto, la Ley previene que cualquier sociedad mercantil puede aplicar la pérdida fiscal ajustada de un ejercicio contra el resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad

fiscal ajustada de los cuatro siguientes. Este derecho lo mantienen a nivel individual la controladora y controladas que forman parte de un grupo de intereses económicos comunes.

El esquema de consolidación también prevé que se sumen algebraicamente las utilidades y pérdidas fiscales ajustadas de la controladora y controladas con lo que se establece una mecánica adicional de amortización de pérdidas para las empresas que forman parte de un grupo; sin embargo, cuando de la suma algebraica de utilidades y pérdidas fiscales ajustadas, se obtiene un resultado fiscal consolidado negativo o pérdida se permite aplicarlo contra la utilidad fiscal ajustada consolidada y con las limitaciones que en cuanto a plazo para amortizar la pérdida plantea el artículo 55 de la Ley.

La filosofía de la consolidación fiscal permite tratar a un grupo de sociedades jurídicamente independientes como un sólo ente de tipo económico, o sea como un contribuyente normal, por lo que resulta lógico que para fines del impuesto sobre la renta se le reconozca el derecho a amortizar sus pérdidas fiscales ajustadas de la misma forma que se le reconoce a cualquier otro contribuyente.

La introducción de esta mecánica originó que a partir de 1983 se tuviera que distinguir entre la utilidad fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado ya que se hubiera permitido la amortización de pérdidas contra este último, de nada serviría el plazo de cuatro ejercicios posteriores para lograr la amortización, que establece el artículo 55 de la Ley, toda vez que cada año se volvería a producir un nuevo resultado fiscal consolidado negativo. Es por ello que el Reglamento de la Ley en su artículo 60 precisa este concepto como sigue:

"Artículo 60. La pérdida fiscal consolidada ocurrida en un ejercicio se podrá disminuir del resultado fiscal conso-

lidad del ejercicio inmediato anterior, en los casos en los que el contribuyente presente declaración complementaria en los términos del artículo 53 de este Reglamento".

6.2.6. Incorporación de sociedades con pérdidas de ejercicios anteriores

La consolidación fiscal sostiene que las pérdidas de operación que hubieren sufrido las sociedades que forman parte del grupo, con anterioridad del ejercicio en que ejerzan la opción de presentar la declaración especial de consolidación, no pueden surtir efectos a nivel de dicha declaración, toda vez que se parte de las utilidades o pérdidas fiscales ajustadas de las sociedades de grupo, que evidentemente no incluyen el efecto de deducción de pérdidas de ejercicios anteriores, pues éstas se deducen de esos conceptos para determinar el siguiente paso o resultado final.

Las pérdidas de ejercicios anteriores sólo tendrán efecto en la consolidación de conformidad con el caso que expresamente se prevé como concepto especial de consolidación, el que manteniendo el principio de que las pérdidas sufridas por la controladora y controladas antes de la consolidación sólo constituyen un derecho individual de cada sociedad para llegar a amortizar esas pérdidas y no deben afectar la declaración especial, tienen cierto efecto en la mecánica de consolidación únicamente para no anular el beneficio individual de la sociedad que amortizó esa pérdida, a nivel grupo, en el ejercicio en que se incorpora a la consolidación.

Para lograr este efecto la Ley considera como concepto especial de consolidación:

"Artículo 57-E...

II. A la utilidad fiscal consolidada, se le disminuirá,

en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de otros ejercicios, en los términos del artículo 55 (reglas para amortizar pérdidas) de esta Ley.

Para los efectos de lo dispuesto por los incisos b) (pérdidas fiscales de las sociedades controladas) y c) (pérdida fiscal de la controladora) de la fracción I de este artículo, no se consideran las pérdidas fiscales ajustadas que la sociedad controladora o controlada hubieren disminuido de su resultado fiscal del ejercicio anterior, cuando en dicho ejercicio la sociedad de que se trate no se consideró para efectuar la consolidación".

De la disposición anterior se pueden desprender varios elementos que permiten ubicar perfectamente su alcance y que en términos generales son:

a) Por ser concepto especial de consolidación se debe tomar para fines de la declaración especial de consolidación en base a la participación accionaria de la controladora o del grupo de intereses comunes en el capital social de la empresa que sufrió la pérdida.

b) La Ley limita el monto de la amortización de pérdidas fiscales consolidadas que puede hacer la sociedad controladora de dos maneras, la primera al referirla al artículo 55 de la Ley, que establece el plazo en el cual la sociedad mantiene el derecho individual para lograr la amortización de esas pérdidas y la segunda, limitando el monto de la pérdida que puede amortizar, al señalar que no puede exceder de la utilidad fiscal ajustada que corresponde a la participación de la controladora en su capital en los ejercicios en que sea controlada.

De la última limitación comentada conviene destacar dos puntos que se consideran relevantes, el primero es que de no existir tope en relación con la utilidad fiscal ajustada de la sociedad --

que amortiza la pérdida, se podría aplicar toda la pérdida sufrida con anterioridad a la incorporación como controlada, contra la declaración especial de consolidación, lo que distorsionaría la neutralidad del régimen al permitir que esa pérdida se amortizara contra utilidades de cualquier otra sociedad del grupo, con lo que - además de plantear un beneficio sumamente importante para el grupo, haría irrelevante a nivel de la sociedad que consolida, el plazo que la Ley establece como límite para lograr la amortización de las pérdidas.

El segundo comentario es en relación a que si no existiera la limitación respecto de la utilidad fiscal ajustada que corresponda a la participación de la controladora en su capital social, se produciría un beneficio, indebido a la empresa que amortiza la pérdida.

Para demostrar la forma en que opera la disposición suponga - que la controlada A, de la que la sociedad controladora participa en el 85% de su capital, empieza a consolidar para fines fiscales en el ejercicio de 1982, en el que obtuvo una utilidad de \$ 500 y tenía pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de deducir por \$ 650.

De acuerdo con los datos anteriores, se tomaría para fines - de la declaración especial de consolidación el 85% de la utilidad fiscal ajustada de A, que equivale a \$ 425 y, de las pérdidas de - ejercicios anteriores, también se tomaría el 85% que sería equivalente a \$ 553. La limitación permite que sean precisamente los - \$ 425 los que se tomen a nivel consolidado para ambos efectos en - vez de que se pensara en aplicar o amortizar la pérdida sin exceder de la utilidad fiscal ajustada en la controlada, o sea de los \$ 500, que fue la utilidad fiscal ajustada a nivel individual por A, sin tener la obligación de considerar estos efectos la proporción de la participación accionaria de la controladora de esta so-

ciudad, por considerar que estaba referida sólo a un límite para fines de medición y no a un elemento que pudiera considerarse como concepto especial de consolidación.

Es por ello que la autoridad fiscal modificó la redacción de la disposición anterior, porque la intención de la limitación está referida a permitir que se amorticen las pérdidas de ejercicios anteriores sólo hasta en la proporción de la utilidad fiscal ajustada que le corresponda al grupo y, que se incorpore a la declaración especial de consolidación en dicha proporción, lo que en el caso anterior significa \$ 425 de pérdida amortizable en vez de los \$ 500.

Ilustrando los comentarios anteriores, se tendría lo siguiente:

	<u>Declaración Individual</u>		<u>Declaración Especial de Consolidación</u>	
	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>Métodos</u>	
			<u>Correcto</u>	<u>Incorrecto</u>
Ingresos	\$ 2,500	\$ 4,000		
Deducciones	<u>3,150</u>	<u>3,500</u>		
Utilidad (pérdida) fiscal ajustada	\$ <u>(650)</u>	500	\$ 425	\$ 425
Pérdidas de ejercicios anteriores		<u>(500)</u>	<u>(425)</u>	<u>(553)</u> ¹
Resultado fiscal		\$ 0 ===	\$ 0 ===	\$ (128) ===

1 Equivale al 85% de 650 que son las pérdidas de ejercicios anteriores.

La justificación de esta disposición como concepto especial de consolidación para garantizar la neutralidad fiscal del régimen, se aprecia más claramente cuando existe obligación de pago de impuestos, como se demuestra a través del siguiente ejemplo:

Suponga la misma controlada A con el nivel de 85% de participación que se comentó y con una utilidad fiscal ajustada de \$ 500 en el año de 1982, sólo que con unas pérdidas pendientes de amortizar de ejercicios anteriores de solamente \$ 200.

La declaración individual de A mostrarla los siguientes resultados:

	<u>Declaración Individual</u>	<u>Promedio por día</u>	<u>Declaración Especial de Consolidación</u>
Utilidad fiscal ajustada	\$ 500	85%	\$ 425
Menos:			
Pérdidas de ejercicios anteriores	<u>200</u>		<u>-</u>
Resultado fiscal	\$ <u>300</u>		<u>425</u>
I S R Causado	\$ <u>126</u>		170
I S R acreditable		85%	<u>107</u>
Diferencia			\$ 72
			===

Si no se considera esta disposición como partida especial de consolidación, se debería sumar en la declaración especial de consolidación el 85% de la utilidad fiscal ajustada, o sea \$ 425 sobre los que se tendría que pagar impuesto al 42%, que sería equivalente a \$ 179, del cual sólo se podría disminuir como impuesto pagado por la controlada el 85% de \$ 126, que equivaldría a \$ 107.

De la comparación del impuesto a cargo en la declaración especial de consolidación de \$ 179 contra el impuesto proporcional pagado por la controlada, se desprende claramente que los \$ 72 que la controladora tendría que pagar en exceso serían exactamente correspondientes al efecto de la amortización de pérdidas que a nivel individual habría realizado la controlada A, por lo que se concluye la total validez de esta disposición como concepto especial de consolidación, ya que de lo contrario con la consolidación fiscal se anularían, al menos parcialmente, los beneficios de la amortización individual de pérdidas de operación de ejercicios anteriores.

6.3. Actualización del régimen de consolidación fiscal

El último punto de análisis sobre la mecánica de consolidación que se debe revisar es el contenido del artículo 57-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuyo texto resulta complicado; sin embargo, su objetivo es claro y sencillo: mantener actualizados los efectos de la consolidación aunque existan cambios en la propiedad accionaria del grupo sobre las sociedades controladas sin tener que incluir la valuación de las inversiones en la consolidación fiscal.

Para efectos contables no existe esta problemática, o más bien, se soluciona de una manera diferente toda vez que los cambios en la propiedad accionaria se reflejan en las cuentas de in-

versión en la tenedora y, consecuentemente, en su eliminación.

Desde el punto de vista fiscal la solución es a través de una mecánica diferente contenida en el artículo 57-M.

Después de realizar un análisis más o menos completo del régimen de consolidación fiscal, se puede concluir que tal y como esta contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta puede funcionar adecuadamente, pero el artículo 57-M forma parte de las disposiciones que trascienden el ejercicio en que el grupo ejerce la opción para adoptar el régimen de sociedades controladoras y sin duda, se puede afirmar que es aquí donde se garantiza su permanencia y atractivo, como se comenta en los apartados siguientes.

6.3.1. Cambios en la propiedad accionaria de las sociedades controladas

Se ha reiterado la importancia que tiene la propiedad accionaria de la controladora en el capital de las controladas como elemento básico de todo el esquema de consolidación fiscal, puesto que la elaboración de la declaración especial de consolidación no se lograría si no se tuviera este elemento respecto de cada empresa del grupo.

Se destacó también la importancia de la propiedad accionaria para fines de la consolidación contable, aunque se aclaró que existen diferencias en la forma de calcularla para fines contables y fiscales. En su momento se analizó y encontró justificado que para fines contables se tomará solamente la propiedad accionaria al final del ejercicio, porque los cambios que en dicha propiedad se registren a lo largo del ejercicio tendrá un reflejo adecuado en el valor de la inversión accionaria o directa de la tenedora.

Lo que en términos generales no se desprende del análisis has

ta aquí efectuado sobre la consolidación fiscal es la importancia que tienen los cambios de la propiedad accionaria de la controladora en el capital social de las controladas en cada uno de los ejercicios posteriores al primero de la consolidación, pues hay que recordar que varios de los conceptos especiales de consolidación se eliminan en tanto surten efecto con terceros, y en la medida en que cambie esa propiedad accionaria en fecha posterior de la que aparecieron o surgieron, se debe considerar que van surtiendo parcialmente efectos con terceros en cualquiera de los sentidos, o sea, que se debe suponer que se van adquiriendo o enajenando parcialmente con terceros.

Este elemento, a pesar de su importancia para varios de los conceptos especiales de consolidación, durante el primer año de vigencia del régimen solamente se tomó en cuenta para calcular la ganancia o pérdida ponderada en la enajenación de bienes a terceros, siempre que se tratara de bienes previamente adquiridos de otra empresa del grupo; sin que se contemplara respecto a los otros conceptos especiales de consolidación.

A fin de demostrar como opera con la ganancia o pérdida ponderada, suponga el ejemplo de la venta de un terreno de la controlada A a la controlada B en la cantidad de \$ 10,000. El terreno tuvo un costo de \$ 1,000 y una antigüedad de cinco años seis meses en A. Al momento de la enajenación la controladora participaba del 85% del capital de A y del 58% del de B, calculado sobre la base del promedio diario.

El terreno lo vendió B a terceros tres años nueve meses después de haberlo adquirido, en la cantidad de \$ 20,000. La participación de la controladora en B calculada sobre la base de promedio diario fue de 58%, 65%, 70% y 62% en cada uno de los años en que el terreno estuvo en propiedad de B.

Cada controlada en la declaración individual del ejercicio en que enajenó el bien, habría mostrado los siguientes datos:

<u>C O N C E P T O</u>	<u>A</u> <u>1980</u>	<u>B</u> <u>1984</u>
Precio de enajenación	\$ 10,000	\$ 20,000
Menos:		
Costo fiscal	2,400	44,000
Costo por factor de ajuste de disposiciones de vigencia anual por el plazo de tenencia ¹ .	_____	_____
Utilidad o (pérdida)	\$ 7,600	\$ (24,000)
	=====	=====

1 Se aplicó la tabla de factores vigentes en los años de 1980 y 1984 para las enajenaciones de A y B respectivamente.

En base a lo anterior, en su momento se operaron como conceptos especiales de consolidación en las declaraciones especiales de consolidación que correspondieron a cada ejercicio los siguientes: una resta equivalente al 85% de la utilidad de \$ 7,600 como partida atribuible a A en 1980 y una suma por el 62% de la pérdida de - (\$ 24,000) como partida atribuible a B en 1984.

Después de eliminadas estas pérdidas, se tendría que calcular la ganancia o pérdida ponderada por la enajenación del terreno a terceros de la siguiente manera:

<u>Concepto</u>	<u>Especial de consolidación</u>
Precio de enajenación	\$ 20,000
Menos:	
Costo fiscal \$ 1,000 por factor de ajuste de disposiciones de vigencia anual por los 9 años de antigüedad total	<u>13,610</u>
Utilidad	\$ 6,390 =====

La ganancia ponderada se calculará como sigue:

$$\frac{\text{Controlada A 5 años 3 meses} \times 85\%}{9 \text{ años 3 meses}} = 48.2\% \times 6390 = \$ 3,083$$

En el caso de B que fue cambiando la tenencia accionaria, el cálculo es un poco más laborioso y se debe efectuar como sigue:

$$1981 \quad \frac{9 \text{ meses} \times 58\%}{9 \text{ años} \ 3 \text{ meses}} = 4.7\% \times 6,390 = 301$$

$$1982 \quad \frac{1 \text{ año} \times 65\%}{9 \text{ años} \ 3 \text{ meses}} = 7.0\% \times 6,390 = 449$$

$$1983 \quad \frac{1 \text{ año} \times 70\%}{9 \text{ años} \ 3 \text{ meses}} = 7.6\% \times 6,390 = 484$$

$$1984 \quad \frac{1 \text{ año} \times 62\%}{9 \text{ años} \ 3 \text{ meses}} = 6.7\% \times 6,390 = 428$$

1,662

=====

Ganancia atribuible a A \$ 3,083

Ganancia atribuible a B 1,662

Ganancia ponderada del grupo \$ 4,745

=====

Claramente se observa en el ejemplo que los cambios en la propiedad accionaria de B influyen directamente en la utilidad que debe reconocer el grupo de intereses económicos, ya que en la medida en que aumenta esa participación accionaria es como si cada vez - una parte menor de la operación correspondiera a terceros en tanto que si disminuye debe ser mayor la parte atribuible a terceros y, en consecuencia, se afecta lo que se considera como utilidad o p~~er~~

didada realmente obtenida para fines del grupo.

6.3.2. Mecánica de actualización de conceptos

Una mecánica parecida a la que se manejó en el ejemplo se instrumentó en relación con algunos otros de los conceptos especiales de consolidación, como sería el caso de:

- a) Utilidades o pérdidas fiscales ajustadas.
- b) Amortización de pérdidas de operación entre empresas del grupo.
- c) Ganancia derivada de fusión, liquidación o reducción de capital.
- d) Incorporación de sociedades con pérdidas de ejercicios anteriores.
- e) Ganancia o pérdida por enajenación de bienes intercompañías, si la sociedad adquierente aún no lo enajena a terceros.

Todos estos conceptos tienen el común denominador de que su efecto está diferido para fines del grupo ya que al haberse realizado las operaciones entre empresas vinculadas no deben surtir efectos hasta que no se realicen las utilidades o pérdidas con terceros ajenos al grupo, caso que no se puede presentar por una operación de enajenación real del bien hacia terceros ajenos, o por desincorporación de una controlada del régimen de consolidación fiscal, o por la desintegración del grupo para fines de la consolidación, o parcialmente por los cambios en la participación accionaria.

La mecánica que al respecto utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta un poco compleja pero efectiva porque consiste en eliminar los conceptos especiales de consolidación del ejercicio anterior mediante una operación contraria a la que se efectuó en aquel ejercicio, es decir, restando en este ejercicio las partidas que se sumaron en el ejercicio anterior y viceversa. Posteriormente se vuelven a calcular los conceptos especiales de consolidación del ejercicio anterior pero aplicándoles el nuevo factor de participación accionaria directa o indirecta de la sociedad controladora en el capital de la controlada, con lo que automáticamente se reconocen como operaciones con terceros, los ajustes que resulten de esas variaciones.

Este nuevo factor será el cociente que se obtenga al dividir la proporción en que la controladora participe directa o indirectamente en el capital social de la controlada en el ejercicio anterior, entre la proporción que resulte por el mismo concepto en el ejercicio en curso.

Para ejemplificar lo anterior suponga que una controladora y una controlada presenta la declaración consolidada en los ejercicios de 1982, 1983 y 1984 y que en cada uno obtuvieron una utilidad fiscal ajustada de \$ 100 cada una, la participación de la controladora en el capital de la controlada fue de 60% en 1982, 75% en 1983 y 65% en 1984. Sus declaraciones mostrarían los siguientes datos:

Año	Sociedad	Utilidad fiscal ajustada	% de Participación	Declaración Especial de Consolidación
1982	Controladora	\$ 100	100	\$ 100
	Controlada	100	60	60
	Resultado fiscal consolidado			\$ 160
				===
1983	Controladora	100	100	\$ 100
	Controlada 1983	100	75	75
	Ajuste de 1982:			
	Eliminación de la utilidad incorpo- rada			
		100	60	(60)
Incorporación de utilidad con el Nuevo Factor				
	60	1.25 ¹	75	
Resultado fiscal consolidado				\$ 190
				=====

1 Se obtiene al dividir la participación en el capital en 1983 entre la de 1982: $75\% / 60\% = 1.25$

1984	Controladora	\$ 100	100	\$ 100
	Controlada 1984	100	65	65
	Ajuste de 1983			
	Eliminación de la utilidad incorporada	200	75	(150)
	Incorporación de la utilidad con el nuevo factor	150	0.866 ²	130
	Resultado fiscal consolidado			\$ 145

- 2 Se obtiene al dividir la participación en el capital en 1984 entre la de 1983: $65\% / 75\% = 0.866$

En el ejemplo anterior se observa claramente que mediante esta mecánica se ajusta íntegramente el movimiento acumulado en los años anteriores de las partidas especiales de consolidación de la controlada a la nueva participación de la controladora en su capital social como se demuestra sumando los resultados fiscales consolidados del ejemplo y eliminando en cada ejercicio la utilidad de la controladora como sigue:

<u>Ejercicio</u>	<u>Resultado fiscal consolida do</u>	<u>Utilidad fiscal ajustada de la controla dora</u>	<u>Diferencia Por ejercicio acumulada</u>	<u>Promedio anual igual a partici- pación accionaria</u>
1982	\$ 160	- \$ 100	\$ 60	\$ 60
1983	190	- 100	90	150
1984	145	- 100	45	195

6.3.3. Conceptos especiales de consolidación que no se actualizan

Los demás conceptos especiales de consolidación no se tratan de esa manera y ciertamente no parecen existir la misma razón para darles este tratamiento, atento a las siguientes consideraciones:

a) Actualización de la deducción de depreciación o amortización de bienes adquiridos de otra sociedad del grupo. Esta deducción se calcula cada año tomando en cuenta la participación accionaria sobre la base de promedio por día de la controladora o grupo de intereses económicos en el capital de la otra sociedad, por lo que automáticamente se van tomando en cuenta los cambios en la participación accionaria.

Además, estas partidas se complementan en su ajuste integral con el que se obtenga de la enajenación de los bienes adquiridos - de otra sociedad del grupo a través del saldo que por estar pendiente de deducirse como depreciación o amortización, será considerado como costo fiscal.

b) Ganancia por inventarios provenientes de operaciones inter compañías. La determinación de este concepto esta sujeta a una re

gla especial que obliga a que la utilidad eliminada en un ejercicio se incluya en la declaración del ejercicio siguiente, por lo que no se toma en cuenta la participación accionaria de cada ejercicio, pero tampoco crea ningún problema porque el beneficio del grupo se reserva íntegro al ejercicio siguiente. Pudiera haber algún efecto de falta de neutralidad si cambia la propiedad accionaria de un ejercicio a otro pero no hay impacto fiscal para la autoridad.

c) Ganancia o pérdida ponderada. Ya se vió en el ejemplo relativo que surte efectos plenos el reconocimiento de los cambios en la propiedad accionaria para fines de la determinación de la ganancia o pérdida ponderada, no sólo a partir de la venta del bien intercompañías, sino desde que el bien formó parte de la primera sociedad del grupo porque la ganancia o pérdida ponderada de cada empresa que fue propietaria del bien, si la participación accionaria se modificará, se calculará como en el ejemplo presentado de la controlada B.

d) Dedución adicional consolidada. En este caso, considero que no deben jugar con los cambios en la participación accionaria porque se trata de un derecho que confiere la Ley que se origina y concluye íntegramente en cada ejercicio en el caso de cualquier sociedad mercantil, por lo que para fines de consolidación se le debe dar el mismo alcance, evitando que se arrastren hacia ejercicios futuros para que en cualquier ejercicio posterior en que se desintegre el grupo, se tenga que considerar como realizada con terceros y se elimine la deducción adicional a nivel consolidado.

Si se interpretará esta partida de una manera diferente, le restaría todo su impacto inductivo hacia la opción del régimen de consolidación, ya que sin duda la importancia a futuro de esta deducción adicional a nivel consolidado junto con los otros efectos

favorables de la consolidación permiten afirmar que compensa en ex
ceso los requisitos y obligaciones que plantea el régimen para el
contribuyente.

C O N C L U S I O N E S

La Ley del Impuesto sobre la Renta dio sin duda un paso trascendente que la acerca más a las legislaciones más avanzadas de otros países en este tipo de imposiciones, al reconocer el esquema de la consolidación para fines de pago de este impuesto. El esquema se fundamenta en el reconocimiento que a través de la participación accionaria del grupo en la controladora y controladas, se hace de las operaciones de empresas jurídicamente independientes pero estrechamente relacionadas por los intereses económicos comunes del grupo al que pertenecen.

Este esquema permite que los grupos que por diversas razones se han organizado mediante sociedades anónimas independientes, tributen de igual manera que las que operan mediante una única sociedad o mediante lo que se conoce como matriz y sucursales, destacando además el hecho de que al esquema no se le han incorporado objetivos adicionales al estricto de neutralidad en el pago de los impuestos, razón por la cual ni se contemplan medidas o beneficios que le pudieran dar características de estímulo fiscal, ni se le utiliza para fines diversos que no se justificarían, como por ejemplo para la participación de utilidades a trabajadores.

A nivel del planteamiento teórico de las disposiciones y ante la ausencia de una experiencia operativa importante, se estima que tales disposiciones cumplen razonablemente bien con su objetivo central.

El uso adecuado de este régimen fiscal puede plantearle al contribuyente importantes beneficios desde el punto de vista financiero, que siendo plenamente justificados, puesto que se ha insistido en que no es un régimen de incentivo o promoción, no se obt-

drian bajo otras formas de tributación de esos grupos.

Desde el punto de vista de la autoridad fiscal también el esquema de consolidación fiscal plantea una importante ventaja porque le ayuda a manejar su control sobre este tipo de contribuyentes, al tener plenamente identificadas las empresas que forman parte del grupo de intereses económicos comunes y sus relaciones de tipo operativo.

Las disposiciones legales que contemplan el esquema de consolidación fiscal ciertamente no parecen fáciles de entender, pero esto se debe a que responden a las características, muchas veces complejas, de las operaciones que realizan los grupos de intereses económicos comunes y al gran efecto de generalidad que se le dio al esquema desde su primer año, dado que lo pueden utilizar igual los pequeños grupos que los grandes grupos o consorcios.

Insistiendo sobre la complejidad de las disposiciones, conviene destacar que lo son por su gran capacidad de adaptación a las distintas hipótesis, pues si se piensa en un grupo de solamente dos empresas sin operaciones intercompañías, o de muchas más empresas pero también sin operaciones intercompañías, toda la consolidación fiscal estará fundamentada en el cumplimiento de requisitos de las sociedades que la integran y la suma algebraica de utilidades y pérdidas fiscales ajustadas de todas las empresas del grupo, en proporción a los intereses económicos comunes del grupo, lo que da la idea de su simplicidad ya que convierte en inoperantes todas las demás disposiciones analizadas relativas a conceptos especiales de consolidación. En cambio, entre más hipótesis se presenten en la operación del grupo, se irá complicando gradualmente el proceso de la consolidación fiscal, por lo que se puede concluir que las disposiciones son complejas porque requieren serlo para preservar los

intereses del contribuyente y de la autoridad fiscal.

De todo lo anterior conviene destacar la importancia de incorporar el esquema de consolidación a la legislación fiscal, porque no obstante su novedad y pequeñas deficiencias, se puede vislumbrar que se convertirá en un instrumento importante de toda una nueva concepción de los sistemas tributarios para responder de una manera eficiente a los requerimientos actuales y futuros de la realidad de operación de las empresas.

El uso adecuado de este importante y fino instrumento que hagan las autoridades y contribuyentes en el futuro inmediato, permitirá que se desarrolle como esquema y generalice en cuanto a su aplicación, pues sería un auténtico desperdicio que el abuso o arbitrariedad en su aplicación le hicieren desaparecer del sistema tributario mexicano, como ha acontecido en el pasado con otras figuras de tributación.

A pesar de su reciente incorporación a la Ley y de la poca aplicación que en la práctica ha tenido, después de analizar las posibilidades de utilización y la forma en que contribuye a lograr la auténtica neutralidad en el gravamen en la operación de los grupos de intereses económicos comunes, apenas se puede imaginar lo que sería en lo futuro la relación tributaria sin contar con esta forma de imposición, por lo que parece que todos debemos contribuir a preservarlo de manera lo más apegada posible al objetivo que motivó su reconocimiento en la legislación fiscal.

Y por último, conviene destacar que teniendo un objetivo distinto al de presentación de información, que justifica el esquema de consolidación contable, ambos esquemas se complementan y operan de manera más parecida a lo que pudiera pensarse de una primera impresión, por lo que es válido que coexistan con sus propias características.

BIBLIOGRAFIA

Belmares Sánchez, Javier
PRONTUARIO FISCAL 1983
Ediciones Contables y Administrativas
17a. Edición
México, 1983

Colegio de Contadores Públicos de México
Comisión de Estudios Fiscales
Reformas fiscales 1983 y otras disposiciones legales
DIRECCION Y CONTROL, No. 245
Enero de 1983
pp. 8 a 10

Colegio de Contadores Públicos de México
Comisión de Estudios Fiscales
Reformas fiscales 1984
DIRECCION Y CONTROL, No. 257
Enero de 1984
pp. 10 a 12

Chevez, Ruiz y Cía.
La reforma fiscal de 1983
TOPICOS FISCALES, No. 1
Enero de 1983
pp. 21 a 23

Dominguez, Enrique y Lomelln, Arturo (compiladores)
COMPILACION TRIBUTARIA 1984
Dofiscal Editores, 7a. edición
México, 1984

Escuela de Comercio y Administración
ESTADOS FINANCIEROS Y METODO DE PARTICIPACION
Editorial Trillas, 2a. reimpresión
México, 1982

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Comisión de Principios de Contabilidad
Boletín serie B No. 8
ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS Y VALUACION DE
INVERSIONES PERMANENTES
México, 1973

Montiel Castellanos, Alberto
Nuevo régimen de las sociedades controladoras
EJECUTIVOS DE FINANZAS, No. 25
Mayo de 1983
pp. 30 a 48

Navarro Rodríguez, Alberto
TEMAS FISCALES
Editorial Themis
México, 1982

Rulz Urquiza y Cia.

Modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta

NOTAS FISCALES MEXICANAS, No. 84-1

Enero de 1984

pp. 11 a 15