

308908

10

2Ej.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
ESCUELA DE CONTADURÍA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



**ANALISIS COMPARATIVO ENTRE LA
CONSOLIDACION FINANCIERA Y LA
CONSOLIDACION FISCAL**

Trabajo que como Resultado del Seminario
de Investigación presenta como Tesis

María Teresa Moga Becerra

PARA OPTAR POR EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

Director de Tesis: Lic Oscar Alberto Islas Yépez

MEXICO, D. F.

1994

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

ANALISIS COMPARATIVO ENTRE

LA CONSOLIDACION FINANCIERA

Y

LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

A mis padres

PROEMIO

Debido al sistema económico en el cual se encuentran actualmente las empresas, éstas presentan cierta tendencia a crecer con motivo de las fuerzas del mercado que las orilla a la búsqueda de mayor rango de utilidad en relación a la competencia.

Diversas son las causas que empujan al crecimiento de las empresas, tales como el incremento de la demanda por aumento de población, el gran avance tecnológico, factores económicos como la inflación de precios, el lanzamiento de nuevos productos por la competencia, así como las importaciones y exportaciones, elementos que en conjunto contribuyen a determinar la posición en el mercado de las distintas empresas.

Es importante hacer notar que para la maximización de utilidades, otro objetivo de las empresas es el lograr un crecimiento diversificado, que a su vez también está condicionado por la obtención de rendimientos. Para lograr ese desarrollo, las empresas tienen dos caminos, ya sea mediante el crecimiento interno por el aumento de sus operaciones como resultado de un incremento en la demanda de bienes y servicios, o bien por el crecimiento externo derivado de la adquisición de otras empresas preexistentes. Esta

adquisición puede llevarse a cabo mediante una fusión o bien a través de la adquisición del control de otras empresas mediante la participación mayoritaria de su capital contable, constituyendo un grupo.

El tema de la agrupación de empresas es tan amplio que debe ser contemplado desde diferentes puntos de vista; por ejemplo, el económico, el financiero, el fiscal y el legal. Dado que tratar de analizar a las agrupaciones en función a todos los aspectos ya mencionados requeriría un tratado muy extenso, aquí nos enfocaremos únicamente a los esquemas de consolidación financiera y fiscal que atienden parcialmente al punto de vista económico y financiero y a las consideraciones legales respectivas.

La aplicación de cualquiera de estos dos esquemas de consolidación no es cosa sencilla, por lo que a lo largo del trabajo se tratará de presentar un panorama a base de la comparación de ambos esquemas donde se muestren los aspectos fiscales y financieros de cada uno de ellos, proporcionando herramientas para la formación de criterios que faciliten la comprensión y la decisión a su aplicación, así como el correcto aprovechamiento de los beneficios que proporcionan.

Dada la complejidad ya mencionada, se ha tratado de estructurar este estudio de tal forma que facilite al lector el conocimiento de los diferentes aspectos que constituyen ambos esquemas de consolidación. En el primer

capítulo se expondrá el objetivo de la consolidación financiera, su fundamento, así como la mecánica de aplicación, lo que ayudará a comprender la importancia de la información presentada en los Estados Financieros Consolidados, enfocada principalmente a la toma de decisiones, así como al establecimiento de normas y políticas de operación de grupo.

El segundo capítulo desarrolla el régimen de consolidación fiscal, que en mi opinión representa uno de los temas de mayor dificultad de comprender y aplicar en cuestión tributaria en nuestro país. Se partirá de una definición de la consolidación fiscal hasta llegar a un cuadro explicativo de la mecánica a seguir para determinar la declaración consolidada del grupo de empresas de que se trate.

Del tercer capítulo se desprenderán las ventajas y desventajas de la aplicación de la consolidación fiscal y la consolidación financiera. Este capítulo es el más extenso, y en un momento determinado podría parecer reiterativo, lo cual viene siendo intencional, ya que se pretendió llegar al término de la investigación con un estudio completo de ambos esquemas de consolidación, haciendo un comparativo de sus diferentes aspectos e implicaciones, de tal forma que sirva como herramienta para la formación de criterios en la toma de decisiones adecuadas sobre la agrupación de empresas hacia la obtención de beneficios máximos.

Como se podrá ir observando, el estilo de redacción de las disposiciones fiscales puede llevar al contribuyente a interpretar de diversas formas el procedimiento para determinar el Resultado Fiscal Consolidado, razón por la cual espero que este trabajo de investigación se constituya también como una guía esquematizada para explicar estas disposiciones.

Antes de entrar en materia, quisiera agradecer en primer lugar a Dios y a la Virgen María, que nunca me dejan, por haberme permitido llegar hasta este momento de mi vida.

A todos mis hermanos: Humberto, Mariela, Juan Pablo, Paty y Rosy, por los buenos y malos momentos que pasamos junto y que me permitieron aprender mucho, especialmente a Paty por su cariño y comprensión.

A Oscar, por los grandes y finos detalles que hicieron posible la culminación de esta tesis, por su paciencia e interés que sólo una persona que realmente te aprecia tiene contigo y que los agradezco y valoro enormemente.

A Iván, por su tiempo, apoyo y amistad inigualables que me impulsaron a seguir adelante no sólo en esta tesis, sino en muchos aspectos de mi vida.

A Eduardo, por brindarme su apoyo y cariño cuando más lo necesité, su aliento cuando ya no tenía ganas de seguir, que me dió fuerzas para afrontar y ver con claridad la realidad de mi vida.

A todos mis amigos, a Juan, Gaby, Gerardo, Begoña, Otto, porque de su ejemplo, buen humor y alegría ante la vida aprendí que haciendo las cosas bien y por Dios, cuestan menos trabajo y salen mejor.

INDICE

Capítulo 1.

CONSOLIDACION FINANCIERA

1.1 Definición	1
1.2 Objetivo	2
1.3 Fundamento Normativo	2
1.4 Sujetos de la Consolidación Financiera	3
1.4.1 Sociedad Controladora	3
1.4.2 Sociedad Controlada	4
1.5 Sociedades impedidas a consolidar financieramente	4
1.6 Requisitos para poder consolidar financieramente	5
1.7 Mecánica de consolidación financiera	6
1.8 Obligaciones a cumplir por los sujetos a la consolidación financiera	9

Capítulo 2.

CONSOLIDACION FISCAL

2.1 Definición.....	12
2.2 Objetivo.....	12
2.3 Fundamento Legal.....	13
2.4 Sujetos de la Consolidación Fiscal.....	14
2.4.1 Sociedad Controladora.....	14
2.4.2 Sociedad Controlada.....	15
2.5 Sociedades impedidas a consolidar fiscalmente.....	15
2.6 Requisitos para optar por la Consolidación Fiscal.....	17
2.7 Mecánica.....	18
2.7.1 Participación Promedio por Día.....	18
2.7.2 Eliminación de Operaciones Intercompañías.....	20
2.7.3 Pagos Provisionales Consolidados.....	20
2.7.4 Impuesto Anual Consolidado.....	22
2.7.5 Impuesto al Activo Consolidado.....	24
2.7.6. Conceptos especiales de consolidación.....	27

2.7.7 Modificaciones a los Conceptos Especiales de Consolidación.....	28
2.8 Obligaciones a cumplir por los sujetos al régimen de Consolidación Fiscal.....	31
2.8.1 De la Sociedad Controladora.....	31
2.8.2 De las Sociedades Controladas.....	33
Capítulo 3.	
ANALISIS DE SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LA CONSOLIDACION FINANCIERA Y CONSOLIDACION FISCAL.	
3.1 Objetivos que se persiguen.....	34
3.1.1 Determinación del Interés Minoritario.....	35
3.2 Obligatoriedad.....	37
3.3 Características de los sujetos de consolidación.....	38
3.3.1 Residencia en el país.....	39
3.3.2 Sociedades impedidas a consolidar.....	41
3.3.3 Propiedad mayoritaria directa o indirecta en subsidiarias.....	44
3.3.3.1 Acción con derecho a voto.....	47
3.3.4 Participación por minoría de capital.....	48
3.4 Requisitos.....	50
3.4.1 Coincidencia del ejercicio social.....	51
3.4.2 Contar con autorización para consolidar.....	52
3.4.3 Dictaminación de Estados Financieros.....	53
3.4.4 Mismas bases de Principios de Contabilidad.....	54
3.5 Mecánica.....	55
3.5.1 Inversión en acciones con derecho a voto.....	56
3.5.2 Participación accionaria promedio por día.....	59
3.5.5 Eliminación de inversiones intercompañías.....	60
3.5.6 Valuación de acciones.....	60
CONCLUSIONES.....	64

CAPITULO 1

CONSOLIDACION FINANCIERA

1.1 DEFINICION

La consolidación financiera consiste en la obtención de estados financieros que presenten la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de empresas que operan bajo un control común por la propiedad de sus acciones, como si se tratara de una sola compañía, con el objeto de obtener una visión global de los derechos y obligaciones de un grupo como tal.

1.2 OBJETIVO

Como resultado del proceso de la consolidación financiera se obtienen los Estados Financieros Consolidados, cuyo objetivo es presentar la información de las diferentes entidades del grupo como si fueran una sola, de modo que los interesados en dicha información puedan analizar de forma conjunta las operaciones que realizan. Por lo tanto, dichos Estados Financieros deben estar orientados a informar a las personas que tendrán que tomar decisiones respecto del grupo, tales como la Dirección o Administración de la Compañía, los accionistas, acreedores o bien el público en general.

1.3 FUNDAMENTO NORMATIVO

El fundamento de la consolidación financiera está contemplado en el Boletín B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual señala el tratamiento que debe darse a la preparación de los Estados Financieros Consolidados, y que constituye la base obligatoria a efecto de unificar el criterio de los contadores públicos al respecto.

1.4 SUJETOS DE LA CONSOLIDACION FINANCIERA

El mismo Boletín B-8, define a los sujetos a consolidar de la siguiente manera:

1.4.1 SOCIEDAD CONTROLADORA

Es aquella sociedad que controla a una o varias subsidiarias a través de poseer directa o indirectamente más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de éstas, o bien que teniendo una participación inferior adquiera el poder para gobernar sus políticas financieras y de operación por cualquiera de las siguientes formas:

- Cuando por acuerdo formal con los accionistas ajenos al grupo se le otorgue el poder sobre más del 50% de su participación.

- Cuando el poder le sea otorgado en los estatutos o por acuerdo formal de los accionistas.

- Cuando tenga el poder para nombrar o remover a la mayoría de los miembros del Consejo de Administración o del gobierno actuante.

- Cuando tenga poder para decidir la mayoría de los votos.

1.4.2 SOCIEDAD CONTROLADA

Es aquella empresa que es controlada por una sociedad controladora.

1.5 SOCIEDADES IMPEDIDAS A CONSOLIDAR FINANCIERAMENTE

Los casos de subsidiarias que se consideran como no sujetas a la consolidación financiera son los siguientes:

1) Subsidiarias en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad económica.

2) Subsidiarias en que se haya perdido el control porque se encuentren en situaciones de disolución, quiebra o suspensión de pagos.

1.6 REQUISITOS PARA PODER CONSOLIDAR FINANCIERAMENTE

1) Todas las compañías que consolidan deberán preparar sus estados financieros sobre las siguientes bases:

- A una misma fecha, salvo que existan razones justificadas, y el intervalo de tiempo no exceda de tres meses y las diferencias entre los periodos sean consistentes.

- Por el mismo período.

- Preparados sobre una misma base de Principios de Contabilidad.

2) Deberán reconocer o revelar en los estados financieros eventos significativos ocurridos en el periodo no coincidente.

1.7 MECANICA DE CONSOLIDACION FINANCIERA

La consolidación financiera busca, como se ha dicho anteriormente, la obtención de estados financieros del grupo como si se tratara de una sola entidad económica, para lo cual requiere seguir el siguiente procedimiento:

1) Deberá realizar los siguientes ajustes para modificar el capital contable de la subsidiaria adquirida:

a. Los activos no monetarios que no representan su valor real deberán ajustarse a su valor de reposición o de uso.

b. Cuando la tasa de interés por los activos y pasivos monetarios sea diferente a la tasa de mercado, dicha diferencia deberá ajustarse y amortizarse en el mismo período.

c. Se tendrá que crear una provisión para gastos de reorganización o las posibles indemnizaciones de personal.

d. Se deberá reconocer en el precio de la compra, el beneficio o la pérdida obtenida por cambios en las condiciones de compra establecidas por los proveedores o acreedores.

Una vez realizados los ajustes, la diferencia final que resulte entre el precio de compra y el valor contable de las acciones de las subsidiarias se llamará Crédito Mercantil si es de naturaleza deudora, y Exceso en el Valor en Libros sobre el costo de las acciones de subsidiaria cuando sea acreedora. El Crédito Mercantil deberá amortizarse mediante cargos a resultados por un periodo no mayor a veinte años, pero si la diferencia fuera acreedora, el plazo para amortizarla no será mayor a cinco años.

2) Eliminar todas las transacciones efectuadas entre las compañías consolidadas.

Las operaciones que se llevan a cabo con mayor frecuencia entre compañías de un grupo son las siguientes:

a. **Venta de mercancías.** Para eliminar el efecto de la venta de mercancía efectuada entre compañías del grupo, que aún se encuentren en el inventario de la compañía compradora, la mercancía deberá valuarse al costo de adquisición más los gastos de compra.

Por la utilidad que se obtenga en esta operación intercompañías se tendría que crear una provisión para impuesto sobre la renta, que se cancelará hasta que la mercancía se venda a un tercero.

b. **Venta de activos fijos.** Esta es otra operación por la que se tendrá que eliminar el efecto de la utilidad o pérdida obtenida por ella entre compañías consolidadas, ya que para efectos de consolidación de consolidación no se considera como realizada por el grupo. Los inmuebles, maquinaria y equipo objeto de dicha venta deberán valuarse al valor en libros de la vendedora más los gastos incurridos por la operación.

c. **Operaciones diversas.** Existen otros conceptos derivados de operaciones efectuadas en un mismo grupo, tales como ingresos por la prestación de servicios, asesorías, rentas, regalías, intereses, etc., por los que se deberán eliminar sus efectos en los Estados Financieros Consolidados.

d. **Dividendos percibidos de y entre empresas del grupo.** Si con motivo de la celebración de la Asamblea de Accionistas, las compañías deciden decretar dividendos como entidades jurídicamente independientes en base a los resultados de operación obtenidos y si son a favor de otra u otras compañías del grupo habrá que proceder a su eliminación.

3) Eliminar las inversiones intercompañías.

La inversión en compañías subsidiarias perteneciente a un mismo grupo, debe efectuarse invariablemente en toda consolidación financiera. Esta inversión deberá ser eliminada contra el valor contable de las acciones, ya que

en caso de que existan diferentes fechas de compra, la eliminación de la inversión se hará por etapas considerando el valor contable de las acciones de cada compra.

1.8 OBLIGACIONES A CUMPLIR POR LOS SUJETOS DE LA CONSOLIDACION FINANCIERA

En función al objetivo que persigue la consolidación financiera, los estados financieros deben cumplir con ciertas reglas de presentación de la información que establece la Comisión de Principios de Contabilidad, las que se pueden dividir en los siguientes apartados:

1) Información adicional a los estados financieros:

- * Se deberán revelar las actividades de la controladora y de las subsidiarias más importantes.

- * Revelar los nombres y la proporción de participación en subsidiarias.

2) Como notas a los estados financieros:

* Revelar en las notas a los estados financieros la justificación de la exclusión de alguna subsidiaria, así como la información financiera relativa a ella.

* Revelar la situación en la que difiera la fecha de los estados financieros consolidados y los de la subsidiarias y los eventos significativos ocurridos en el periodo no coincidente.

*Revelar en los casos en que se consoliden compañías con una participación del 50% o menor.

* Revelar los cambios originados en los principales renglones de los estados financieros consolidados con motivo de la inclusión o venta de una subsidiaria durante el periodo de consolidación, debido a que los estados financieros de ésta no son comparables con los de dicha sociedad.

Los resultados de operación de la subsidiaria obtenidos hasta la fecha en que pierdan su calidad de subsidiarias deberán incluirse en los resultados de operación de ese periodo.

3) Compra-Venta de subsidiarias.

* Al vender una subsidiaria, la utilidad o pérdida obtenida en la operación deberá formar parte de los resultados consolidados del período en que se realice, además se deberá cancelar el exceso en valor en libros sobre las acciones antes mencionado. Si la diferencia entre el precio de compra y el valor en libros constituye un crédito mercantil, éste se deberá presentar como último renglón del activo, o bien después de los pasivos a largo plazo, dependiendo de su naturaleza deudora o acreedora. Las diferencias deudoras o acreedoras nunca deberán compensarse, y en el caso del crédito mercantil se deberán revelar su método y el período de amortización.

CAPITULO 2

CONSOLIDACION FISCAL

2.1 DEFINICION

La consolidación fiscal consiste en la agrupación de distintas empresas de un grupo con intereses comunes en una declaración única para pagar los impuestos causados en un ejercicio.

2.2 OBJETIVO DE LA CONSOLIDACION FISCAL

La consolidación fiscal tiene como principal objetivo el dar neutralidad al impuesto sobre la renta en grupos que han estructurado sus operaciones en diversas empresas. En otras palabras, a través del régimen se

busca lograr la ficción legal de agrupar a diferentes empresas en una sola declaración de impuestos, creando un sólo contribuyente.

Esta neutralidad se da en virtud de la posibilidad de sumar las bases de impuesto de cada una de las empresas que conforman un grupo, pudiendo compensar las utilidades que unas generan contra las pérdidas que sufren otras.

Por lo tanto, la consolidación establece una sola base para el pago del impuesto de las empresas que conforman dicho grupo evitando que se pague impuesto por las utilidades de algunas empresas, en tanto que otras tienen pérdidas y el rendimiento global del grupo es inferior al que correspondería por el impuesto pagado en las empresas ganadoras.

2.3 FUNDAMENTO LEGAL

El fundamento legal de la consolidación fiscal está previsto, como una opción, en los artículos 57-A al 57-P del Título II, Capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta promulgada el 30 de diciembre de 1980, referentes a las Sociedades Mercantiles Controladoras.

2.4 SUJETOS DE LA CONSOLIDACION FISCAL

Conforme a estas disposiciones se consideran como sociedades sujetas a la consolidación las siguientes:

2.4.1 SOCIEDAD CONTROLADORA

Es aquella empresa residente en México propietaria, directa o indirectamente, de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades o tenga control efectivo sobre éstas.

Para estos efectos, se entiende que la controladora tiene el control efectivo sobre otra sociedad, aunque no tenga más del 50% de sus acciones cuando:

1) Las operaciones mercantiles de la sociedad las efectúe preponderantemente con el grupo que consolida.

2) Más del 50% del capital de la sociedad pertenezca a un mismo interés económico.

FALTA

PAGINA

15

- 1) Las sociedades no contribuyentes conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- 2) Las Instituciones de Crédito, de Seguros y Fianzas, la Organizaciones Auxiliares de Crédito, las Casas de Bolsa y las Casas de Cambio.

- 3) Las sociedades residentes en el extranjero.

- 4) Las sociedades que se encuentren en liquidación.

- 5) Las Sociedades y Asociaciones Civiles.

- 6) Las Sociedades Cooperativas.

- 7) Las sociedades que paguen el impuesto conforme al Régimen Simplificado.

2.6 REQUISITOS PARA OPTAR POR LA CONSOLIDACION FISCAL

1) Deberá contarse con autorización de la Secretaría de Hacienda para optar por el régimen de consolidación.

2) Que la controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de las subsidiarias para consolidar.

En el caso de las sociedades controladoras que ejerzan el control efectivo sobre sus subsidiarias, no tendrán que contar con la conformidad por escrito del representante legal de éstas para hacerlo.

3) Tanto la controladora como sus controladas, deberán dictaminar fiscalmente sus Estados Financieros por un Contador Público autorizado, reflejando los resultados de la consolidación fiscal.

2.7 MECANICA

2.7.1 PARTICIPACION PROMEDIO POR DIA

Para obtener la declaración anual única, se incluyen en una sola base las utilidades o pérdidas mediante un procedimiento algebraico, que tiene como característica principal la de tomar en cuenta la participación accionaria, directa o indirecta, de la controladora a lo largo de todo el ejercicio en cada una de las controladas del grupo, que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se denomina Participación Promedio por Día.

La participación promedio por día es el porcentaje de participación que la controladora tiene en el capital social de sus subsidiarias, durante un ejercicio, que se aplicará a cada uno de los conceptos utilizados en el procedimiento del cálculo del Resultado Fiscal Consolidado.

Este concepto de participación promedio por día constituye la base para lograr la neutralidad en el gravamen del grupo, así como el reconocimiento del interés minoritario de las controladas. Es decir, la controladora obtendrá un sólo resultado por todas y cada una de las compañías que integran el grupo, sumando o restando, según sea el caso, la

proporción que le corresponde de las utilidades o pérdidas de cada una de las subsidiarias, tomando en cuenta la participación accionaria y el periodo de tiempo durante el cual se mantuvo esa inversión. A manera de ejemplo veamos el siguiente cuadro:

FECHA DE LA INVERSION	PORCENTAJE DE PARTICIPACION	NUMERO DE DIAS	PORCENTAJE DE PARTICIPACION
Enero 1o.	40%	60 x ----- 365	= 6.57%
Marzo 1o.	58%	244 x ----- 365	= 38.77%
Noviembre 1o.	65%	61 x ----- 365	= 10.86%
PARTICIPACION ACCIONARIA			-----
PROMEDIO POR DIA			56.2%
			=====

2.7.2 ELIMINACION DE OPERACIONES INTERCOMPAÑIAS

Para obtener la base sobre la cual se calculará el impuesto anual consolidado, adicionalmente se tienen que eliminar las operaciones intercompañías, que la Ley del Impuesto sobre la Renta maneja como Conceptos Especiales de Consolidación, ya que puede haber utilidades, gastos o pérdidas, que para el cálculo del Resultado Fiscal Consolidado se consideran como no realizadas por el grupo y, por lo tanto, como operaciones no sujetas al pago del impuesto sobre la renta mientras el grupo no las realice con terceros.

Una vez que se obtiene el Resultado Fiscal Consolidado, se le aplicará a éste la tasa que, conforme al artículo 10 de la misma Ley, le corresponde al ejercicio por el que se presenta la declaración para obtener el impuesto sobre la renta consolidado.

2.7.3 PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS

Anteriormente, a las empresas que consolidaban sólo se les permitía determinar el impuesto anual consolidado; a partir de 1990, las empresas que

consoliden para efectos fiscales tienen la obligación de determinar pagos provisionales en forma consolidada.

Dichos pagos provisionales consolidados se calculan con el Coeficiente de Utilidad determinado en base a los ingresos nominales de la controladora y controladas, y la utilidad fiscal consolidada. Es decir, se calculan con cifras consolidadas, tomando los ingresos de todas las controladas, en forma proporcional a la participación accionaria de la controladora y a éstos se les aplica el coeficiente de utilidad. La controladora, enterará la cantidad recibida de las controladas por este concepto, y las controladas a su vez enterarán a la Secretaría de Hacienda el monto correspondiente al interés minoritario.

2.7.4 IMPUESTO ANUAL CONSOLIDADO

El artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala el procedimiento para determinar el Resultado Fiscal Consolidado:

Utilidad Fiscal de las Controladas

(Art. 57-E, Fracc. I, Inc.a)

Menos:

Pérdida Fiscal de las Controladas

(Art. 57-E, Fracc. I, Inc. b)

Más:

Utilidad (Pérdida) Fiscal de la

Controladora

(Art. 57-E, Fracc. I, Inc. c)

Utilidad (Pérdida) Fiscal Consolidada
antes de Conceptos Especiales de
Consolidación

Más/Menos:

Conceptos Especiales de Consolidación

Que suman: Artículo 57-F

Que restan: Artículo 57-G

continúa...

Más/Menos:

Modificaciones a los Conceptos
Especiales de Consolidación
(Art. 57-M)

Más/Menos:

Utilidad (Pérdida) de Controladas
correspondientes a ejercicios anteriores

UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA

Menos:

Pérdidas Fiscales Consolidadas de
ejercicios anteriores
(art. 57-E, Fracc. II)

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Por:

Tasa de Impuesto vigente en el ejercicio
de que se trate. (Art. 10)

Menos:

Pagos Provisionales Consolidados

IMPUESTO CONSOLIDADO A CARGO-A FAVOR

2.7.5 IMPUESTO AL ACTIVO

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Activo establece para los grupos que consoliden la obligación de calcular el impuesto al activo anual consolidado, así como la obligación de efectuar pagos provisionales de este impuesto en forma también consolidada, con el objeto de que el grupo cause y pague el mismo en función a la totalidad de sus activos.

Para el cálculo del impuesto al activo, bajo este régimen, se deberá atender al siguiente procedimiento:

Valor del activo de la controladora

Más:

Valor del activo de las controladas (en la proporción de participación que tenga la controladora), sin incluir las cuentas y documentos por cobrar o por pagar de la controladora o controladas con otras del grupo que no causen el impuesto consolidado.

continúa...

Menos:

Valor de las deudas no negociables, o que siendo negociables, se hayan cedido a empresas de factoraje financiero (en la proporción de participación que tenga la controladora en las controladas)

BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Por:

2%

**IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO
DEL EJERCICIO**

De la misma forma que sucede con el impuesto sobre la renta consolidado, las sociedades controladas entregarán a la controladora la cantidad que les corresponda para pagar como grupo ese impuesto y enterarán a la Secretaría de Hacienda el importe de impuesto correspondiente al interés minoritario.

La sociedad controladora efectuará pagos provisionales consolidados, considerando el impuesto consolidado que le corresponda al ejercicio inmediato anterior.

En consolidación, los pagos provisionales del primer ejercicio se determinarán como si se hubiera consolidado el ejercicio inmediato anterior.

En el caso de que las empresas del grupo opten por cualquiera de los regímenes opcionales para pagar el impuesto al activo, deberán conservar consistencia a nivel consolidado, es decir, que todas las controladas opten por hacer sus pagos del impuesto al activo en base al penúltimo o al último ejercicio.

La controladora deberá presentar la declaración anual dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal. Si se presentara el caso de que alguna de la controladas presente declaración complementaria, la controladora tendrá que presentarla dentro del mes siguiente al que la controlada la presente, si es que ésta modificara el impuesto consolidado determinado o acreditado. Cuando esta diferencia se origine por el dictamen a los estados financieros, la controlada podrá presentar la declaración a más tardar a la fecha de presentación del dictamen respectivo.

Por otro lado, la controladora podrá acreditar el impuesto al activo consolidado, así como los pagos provisionales consolidados del impuesto, contra los correspondientes al impuesto sobre la renta conforme al Artículo 7-A de la Ley del Impuesto al Activo. Así, cuando se tenga un impuesto sobre la renta mayor que el impuesto al activo consolidado, se evita que empresas que operan con pérdidas y no tengan dinero paguen este impuesto.

2.7.6 CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION

Como se puede observar, en el procedimiento de cálculo del Resultado Fiscal Consolidado, se eliminarán o incluirán las partidas que aumentan o disminuyen a la utilidad, respectivamente, de las siguientes operaciones, en la proporción que le corresponda a la controladora, siempre y cuando hayan sido deducidas en la declaración de la sociedad enajenante:

1) Ganancias o pérdidas en enajenaciones entre empresas del grupo de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales.

En el caso de que estos bienes se enajenen posteriormente a terceros, se deberá calcular un nuevo resultado por la operación como si el adquirente original enajenara al tercero. En caso de que dicho resultado fuera pérdida, habría que sumarla en su totalidad. Si se obtuviera un beneficio, se procedería

a calcular la llamada ganancia ponderada, que toma en cuenta la participación promedio por día que haya tenido la controladora durante el período en que cada una de las empresas fue propietaria del bien.

2) Depreciaciones de bienes adquiridos previamente por otra empresa del grupo, calculadas sobre el monto original de la inversión.

3) Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pendientes de disminuir de controladas residentes en México, se pueden deducir de la Utilidad Fiscal Consolidada, sólo en la proporción de participación que tenga la controladora.

4) Ganancias derivadas de fusiones, liquidaciones o reducciones de capital realizadas entre empresas del grupo.

2.7.7 MODIFICACIONES A LOS CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION

Debido a que el Resultado Fiscal Consolidado se determina en función a la participación accionaria que la controladora tenga en sus subsidiarias, en caso de que dicha participación cambie de un ejercicio a otro será necesario

determinar un porcentaje que represente la variación en dicha participación, a fin de que la controladora modifique los Conceptos Especiales de Consolidación que afectaron la declaración de consolidación del ejercicio anterior.

Es importante aclarar que dichas modificaciones, sólo se efectuarán sobre partidas de consolidación que todavía no se hayan realizado con terceros. Dicho coeficiente se determinará dividiendo:

% Participación Accionaria del ejercicio

% Participación Accionaria del ejercicio

inmediato anterior

Una vez determinado el cociente de variación en la participación accionaria, para calcular las modificaciones a los Conceptos Especiales de Consolidación se aplicará el siguiente procedimiento que señala el artículo 57-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Cociente de variación en la participación accionaria

Por:

- Utilidad o pérdida fiscal de controladas
- Los importes de las partidas de los Conceptos Especiales de Consolidación que se hayan incluido en las declaraciones consolidadas de ejercicios anteriores

**DIFERENCIA POR MODIFICACION A LOS
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLIDACION**

Esta diferencia, se adiciona al monto de las partidas a las que se les aplicó el cociente de variación en el procedimiento para el cálculo del Resultado Fiscal Consolidado.

2.8 OBLIGACIONES A CUMPLIR POR LOS SUJETOS AL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL

2.8.1 DE LA CONTROLADORA

1) Llevar los registros separados tanto de la controladora como de ella misma en los que se puedan identificar las partidas de consolidación, a más tardar, dentro de los tres meses siguientes al ejercicio que consolidó o en que la controladora deje de tener participación en la controlada (Art. 57-RISR).

2) Llevar los registros para que la controladora determine la Utilidad Fiscal Ajustada Consolidada, así como para valuar sus propias acciones incorporando los efectos de los dividendos o utilidades distribuidas dentro del período de consolidación, en caso de enajenación de las acciones.

3) La controladora presentará la declaración consolidada dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio.

4) Deberá presentar las declaraciones complementarias, en caso de que sea necesario corregir errores en el cálculo de impuestos determinados

por controladas, dentro del mes siguiente a este hecho. Si se deriva saldo a cargo, dentro de los dos meses siguientes.

5) Deberá efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual consolidado, así como los ajustes correspondientes, utilizando un coeficiente de utilidad consolidado, el cual se obtiene de aplicar las bases de los artículos 12 y 12-A de la Ley, según se explica en el apartado 2.3.6 de este estudio.

6) Presentará un aviso de incorporación ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que las sociedades subsidiarias adquieran el carácter de controladas, por cualquiera de las formas antes mencionadas.

7) Presentar aviso de la desincorporación de alguna sociedad que deje de ser controlada, así como considerar las partidas de conceptos especiales de consolidación, que correspondan a dicha sociedad como operaciones realizadas con terceros, desde el momento de la desincorporación. Además, considerará para efectos del resultado consolidado el monto de las pérdidas que tenga derecho a disminuir a esa fecha. En caso de que con motivo de la desincorporación resulte un impuesto a cargo de la controladora, ésta deberá enterarla, sin recargos dentro del mes siguiente a que ésta ocurra. Si resulta un saldo a su favor podrá solicitar su devolución sin causación de intereses.

2.8.2 DE LAS CONTROLADAS:

1) Determinarán sus pagos provisionales y ajuste como si no hubiera consolidación y entregarán a la controladora el importe del impuesto correspondiente de acuerdo a su participación, y la diferencia que corresponda al interés minoritario directamente al Fisco.

2) Llevar el control de la Cuenta de la Utilidad Fiscal Neta, considerando como propia únicamente la proporción en que no consolida.

3) Presentar su declaración anual individual dentro de los tres primeros meses al cierre del ejercicio.

4) Al momento de una desincorporación como controlada de un grupo, deberá determinar su resultado fiscal individualmente.

CAPITULO 3

ANALISIS DE SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE AMBOS ESQUEMAS DE CONSOLIDACION

3.1 OBJETIVOS QUE PERSIGUEN

Partiendo de los conceptos de los esquemas de consolidación ya explicados, vemos que ambos tienen su origen en la existencia de un consorcio de empresas con intereses comunes, que operan conjuntamente apoyándose y complementándose sinérgicamente.

Aunque dichos esquemas se refieren a un consorcio, los objetivos que persiguen son distintos: la consolidación fiscal busca dar neutralidad al pago de impuestos del grupo a través de la presentación de la declaración consolidada, mientras que la consolidación financiera pretende reflejar los resultados de operación, así como la situación financiera del grupo en un solo juego de Estados Financieros.

3.1.1 DETERMINACION DEL INTERES MINORITARIO

La determinación del interés minoritario es, tal vez, la principal semejanza que existe entre ambos esquemas.

El interés minoritario en ambos esquemas representa la parte proporcional del Capital Contable emitida por las subsidiarias que se encuentra en poder de terceras personas ajenas al grupo y que constituye la minoría de la sociedad.

En consecuencia, esa minoría de acciones que no son propiedad de la controladora, constituye el interés minoritario, el cual se determina de la siguiente manera:

	% Acciones Subsidiaria
Por:	Capital Contable Controladora
Menos:	Total Capital Contable

	INTERES MINORITARIO
	=====

El interés minoritario surge con motivo de la consolidación; en el caso de la Consolidación Financiera al efectuar el asiento de eliminación de inversión de subsidiarias contra el Capital Contable de éstas, se presenta dentro del Balance General Consolidado en el último renglón del Capital Contable. Asimismo, fiscalmente, no obstante que el impuesto sobre la renta anual, el impuesto al activo y los pagos provisionales correspondientes se determinan en forma consolidada, las compañías controladas deben calcularlos en lo individual, entregar a la controladora la cantidad que les corresponda pagar de impuesto, y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el importe que de los mismos corresponda al interés minoritario, e incluir en la declaración consolidada el impuesto que, conforme a la participación promedio por día, corresponda a la controladora para que ésta lo incluya en la declaración consolidada.

En resumen, en la Consolidación Fiscal la búsqueda de la neutralidad en el gravamen lleva a que en la agrupación de diferentes empresas en una sola declaración se excluya el efecto del interés minoritario para la determinación del ingreso gravable en la elaboración de ésta. Por otra parte, en la consolidación financiera se reconoce y se refleja en los Estados Financieros la participación del interés minoritario en cada uno de los resultados obtenidos por el grupo, aún en operaciones intercompañías, ya que son consideradas por éste como ya realizadas.

3.2 OBLIGATORIEDAD

El régimen de consolidación para fines del pago de impuestos que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta es totalmente opcional. Sin embargo, una vez que los contribuyentes que reúnan los requisitos señalados por la misma Ley opten por consolidar, estarán obligados a hacerlo por lo menos durante los cinco ejercicios siguientes a aquel ejercicio en el que empezó a ejercer dicha opción y además cuentan con autorización de la autoridad competente para dejar de hacerlo.

A diferencia del régimen fiscal, el Boletín B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, norma el tratamiento que debe darse a la preparación de los Estados Financieros Consolidados, con lo cual el esquema ahí previsto, constituye la base obligatoria para su elaboración y presentación.

Esta es una diferencia fundamental entre ambos esquemas ya que la consolidación financiera es obligatoria desde el momento que existen los requisitos para ello, mientras que fiscalmente no existe esta obligatoriedad, hasta que no se solicite a la autoridad fiscal la posibilidad de participar en el régimen y ésta la autorice.

3.3 CARACTERISTICAS DE LOS SUJETOS DE CONSOLIDACION

Ambos esquemas operan a partir de los conceptos de Sociedad Controladora y Controlada; las características que las sociedades deberán reunir para adquirir el carácter de controladora en cualquiera de los dos esquemas, son las siguientes:

FISCAL

1. Residente en México.
2. Que exista propiedad directa o indirecta en el capital social.
3. Controladora como accionista de más del 50% del capital social de subsidiarias.
4. Subsidiarias controladas por minoría del capital a través del **control efectivo.**

FINANCIERA

1. Residente en México.
2. Que exista propiedad directa o indirecta en el capital social.
3. Controladora como accionista de más del 50% del capital social de subsidiarias.
4. Subsidiarias controladas por minoría de capital a través de **gobernar sus políticas de operación.**

Es lógico que la residencia en el país sea un requisito que tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta como el Boletín B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad establecen para las entidades que quieran consolidar fiscal o contablemente, ya que atiende al principio de Derecho relativo al ámbito territorial de aplicación de una norma. Es decir, el régimen de consolidación fiscal, al estar contenido en la Legislación Mexicana, aplicará sólo para aquellas personas morales que realicen actividades gravadas en el país o que obtengan ingresos provenientes de la fuente de de riqueza ubicada en territorio nacional. Como la controladora es la responsable de los derechos y obligaciones derivados de la consolidación, si ésta no fuera residente en México, las autoridades fiscales mexicanas no estarían legalmente facultadas para obligar a cumplir con las obligaciones correspondientes.

Lo mismo sucede con el ámbito de aplicación de los Boletines de Principios de Contabilidad, ya que en primera instancia sólo obligan a los que por necesidad, tengan que hacer uso de la técnica contable.

Por todo lo anterior está plenamente justificado que la controladora tenga que ser residente en México.

Para las sociedades controladas también se aplica la restricción de la residencia en el país para poder consolidar fiscalmente, haciendo excepción a esta regla a aquellas sociedades que sean extranjeras, pero que se encuentren en algún país con el que México haya celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información.

El Anexo 20 de la Resolución Miscelánea que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de carácter fiscal vigente hasta el 31 de marzo de 1995 señala los convenios que reúnen las características de acuerdo amplio de información que México ha celebrado con los Gobiernos de Estados Unidos y Canadá.

El objetivo de dichos convenios es el de facilitar entre las partes el intercambio de información relativa a la recaudación y determinación de impuestos, con el fin de prevenir la evasión y el fraude en materia tributaria. De aquí la razón por la Ley del Impuesto Sobre la Renta únicamente permita a sociedades extranjeras de estos países operar como controladoras.

Contablemente, esta restricción no es generalmente limitativa para aquellas sociedades residentes en el extranjero, lo será únicamente para aquellas que se encuentren en países en los que exista inestabilidad monetaria y restricciones para la remisión de flujos de efectivo, así como que existan controles de cambio de moneda, ya que cualquiera de estas situaciones

entorpecería la presentación razonablemente adecuada de los Estados Financieros del Grupo, de la misma forma que sucedería al incorporar a la consolidación empresas que se encuentren en suspensión de pagos, disolución o quiebra.

3.3.2 SOCIEDADES IMPEDIDAS A CONSOLIDAR

Además de los requisitos de residencia y de los que se mencionarán posteriormente, es importante mencionar las sociedades que no se podrán incluir en el mismo.

Este es el caso de aquellas personas consideradas por la Ley como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, tales como, las Sociedades y Asociaciones Civiles, los contribuyentes que paguen impuestos bajo el régimen simplificado, las sociedades que se encuentren en liquidación, las Instituciones de Crédito, de Seguros y Fianzas, las Organizaciones Auxiliares de Crédito, Casas de Bolsa y Casas de Cambio. La razón de esta limitante se debe a que el régimen busca agrupar a personas cuyos fines sean de carácter mercantil o lucrativos, que tengan intereses comunes y que tributen bajo regimenes similares.

En el caso de la exclusión de personas morales con fines no lucrativos, además de que no persiguen el mismo fin que el grupo que consolida, la forma de calcular sus impuestos es distinta respecto a la forma en que los determinan las sociedades mercantiles, lo que producirá imposibilidad práctica al momento de calcular el impuesto anual consolidado. Asimismo, el impuesto no lo pagan en forma definitiva ya que lo hacen provisionalmente a cuenta de sus miembros.

Por lo anterior, sería muy complicado para la controladora determinar en forma consolidada los resultados de estas personas con los del grupo.

Debemos recordar que el régimen fiscal busca agrupar a personas con fines lucrativos que tengan intereses comunes, por lo que al incluir empresas no contribuyentes o con regímenes distintos se entorpecería al objetivo de la consolidación fiscal.

Contablemente, los Estados Financieros de todas las empresas del grupo deben ser preparados sobre las mismas bases de Principios de Contabilidad; y en caso de que hayan sido preparados sobre bases diferentes, deberán convertirse a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados antes de consolidar.

Tal vez es el caso de algunos grupos financieros que, aún cuando consolidan financieramente con empresas con las que tienen intereses comunes, por el tipo de operación que realizan, los sistemas de contabilidad o de administración entre ellas no son ni siquiera similares y están sujetas a las reglas y prácticas contables especiales establecidas por las Comisiones que las rigen, como las de la Comisión Nacional de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Comisión Nacional Bancaria, las cuales difieren de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los siguientes aspectos:

- Se reconocen en forma parcial los efectos de la inflación en la información financiera, ya que se excluye el resultado por posición monetaria y la actualización de las cuentas de capital contable y otros activos no monetarios.

- Las inversiones en acciones y valores se valúan de acuerdo a reglas específicas y su afectación a resultados difiere de los establecidos en los Principios de Contabilidad.

- Se crean reservas en base a disposiciones específicas, mediante cálculos actuariales y aritméticos.

- El reconocimiento de ciertas partidas, que afectan resultados del ejercicio, se efectúa con criterios que difieren del concepto de gastos y la realización de utilidades.

Por lo tanto, los grupos de instituciones financieras que se rigen por principios de contabilidad especiales de carácter interno dictados por dichas Comisiones, distintos a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, podrán consolidar una vez que hayan convertido sus estados financieros a una misma base de Principios de Contabilidad, ya que de otra forma impedirían la unificación de los resultados.

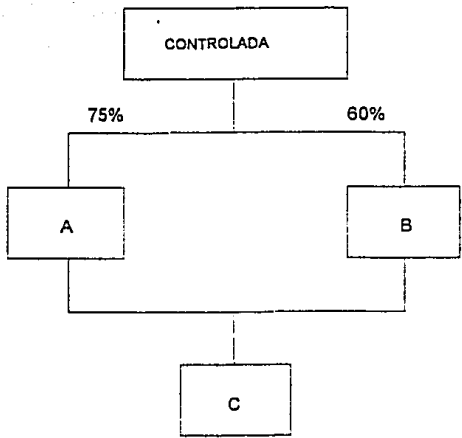
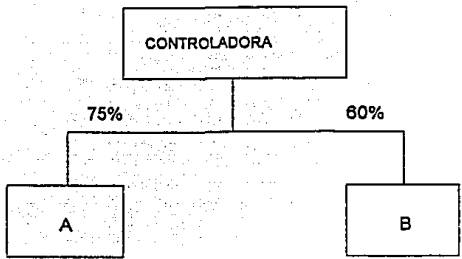
3.3.3 PROPIEDAD MAYORITARIA DIRECTA O INDIRECTA EN SUBSIADIARIAS

Otro requisito que se establece en ambos esquemas es que la controladora posea la mayoría de las acciones con derecho a voto de sus subsidiarias.

Esta propiedad se puede manifestar en forma directa o indirecta. La propiedad directa de las acciones es cuando la participación de la

controladora se tiene a través de las acciones con derecho a voto de la sociedad, es decir, la controladora es socio de la sociedad controlada.

La participación indirecta se presenta cuando la controladora es socia de otra sociedad por conducto de otra empresa en la que también se tiene participación, lo cual se puede observar en el siguiente esquema:



3.3.3.1 ACCION CON DERECHO A VOTO

Una acción con derecho a voto es aquel documento que representa el capital social de una empresa en términos monetarios, pero además de los derechos que confiere sobre dicho patrimonio, otorga a sus propietarios los derechos para intervenir en las decisiones relacionadas con el logro del objeto social de la empresa, a través del voto en las Asambleas Ordinarias y Extraordinarias.

Los derechos que confiere la acción pueden ser patrimoniales y corporativos, siendo los primeros los que otorgan al accionista la facultad de exigir una prestación, ya sea sobre dividendos o sobre el cobro de los resultados obtenidos que le correspondan; los segundos se ejercen a través del voto, que es como el socio participa en la sociedad. Por esta razón, las sociedades controladoras no pueden poseer acciones que tengan voto limitado, como lo es el caso de las acciones de goce, ya que perdería el control sobre las subsidiarias como derecho corporativo.

Por lo tanto, es fundamental que en ambos esquemas de consolidación sea un requisito indispensable el que la controladora tenga el control de las subsidiarias a través de acciones con derecho a voto, ya que son las únicas que permiten el ejercicio de los derechos que confieren, sin limitaciones.

3.3.4 PARTICIPACION POR MINORIA DE CAPITAL

Para la consolidación financiera es posible que la controladora tenga una participación menor al 50%, y aun así cuente con el control y el derecho a decidir sobre las políticas de operación de la empresa. Este derecho puede ser otorgado por acuerdo de la Asamblea General de Accionistas, puede manifestarse en la facultad de designar miembros del Consejo de Administración que gobierna las políticas financieras y de dirección de la empresa, o bien para decidir la mayoría de los votos del Consejo.

También en el esquema fiscal es posible que la controladora conserve el control sobre sus subsidiarias aunque no posea más del 50% del capital de éstas. Esta situación es reconocida por la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando existe el denominado Control Efectivo a través de las operaciones mercantiles de las involucradas en el grupo.

Esta similitud surge en el grupo como la necesidad de reconocer a la controladora como tal, aun cuando no posea la mayoría del capital, pero si con una participación prioritaria en relación al resto de los socios. Pero siempre será necesario que se posea por lo menos una parte del capital social de estas sociedades.

Ahora bien, el manejo que la Ley del Impuesto sobre la Renta hace de sociedades controladas por control efectivo, no tiene punto de comparación con los supuestos de sociedades controladas por minoría de capital del esquema contable. En el esquema fiscal, el control efectivo está en función a las operaciones mercantiles del grupo, mientras que en la técnica contable esta minoría se refiere básicamente al poder que tiene la controladora para gobernar las políticas de operación de una empresa, es decir, que aunque ambos confieren derechos corporativos, el primero se enfoca directamente a las actividades para la obtención de resultados y la segunda está más relacionada con la estructura de dirección creada para alcanzar el objetivo del grupo.

Otra diferencia importante en este aspecto es que el control por minoría de capital en el esquema contable se encuentra claramente establecido en los Estatutos de las sociedades controladas, a contrario sensu de los supuestos de control por minoría de capital en subsidiarias que establece la Fracción II del artículo 57-C de la ley, el cual establece límites de una forma subjetiva y dado que ninguno de estos supuestos establece el alcance que tienen, tampoco establece los puntos de referencia ni los límites para aplicar cada uno de ellos.

Por ejemplo, el primer supuesto referido a que podrán ser controladas por minoría de capital aquellas sociedades con las que se realicen actividades

mercantiles preponderantemente, la ley no especifica el alcance del término "preponderantemente". En el supuesto relativo a que la controladora tenga participación en una subsidiaria de más del 50% junto con otras personas con las que tenga vínculos, la ley es ambigua al no especificar con claridad que tipo de vínculos deben existir entre ellas para caer en lo previsto. En el tercer supuesto tampoco establece un criterio específico a seguir para que la controladora pueda considerar que ejerce una influencia preponderante en las operaciones de la empresa por el hecho de tener inversión en ella y que decidan consolidar.

En la práctica, esta situación representa objeto de consulta a las autoridades hacendarias con el propósito de que éstas establezcan el criterio a seguir en cada caso particular, subsanando causalmente la laguna legal al respecto.

3.4 REQUISITOS

Como ya vimos, la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Boletín B-8, establecen una serie de requisitos a cumplir por las sociedades que pretendan participar en cualquiera de los esquemas de consolidación. Dichos requisitos atienden a las características y objetivos que cada esquema persigue.

3.4.1 COINCIDENCIA DEL EJERCICIO SOCIAL

Este requisito está previsto en ambos esquemas. El Boletín B-8 señala, que tanto la compañía controladora como sus subsidiarias deberán preparar sus Estados Financieros a una misma fecha y por el mismo período, pues se tendrán que incluir en la consolidación todas y cada una de las operaciones que se hubieren realizado en el grupo.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación promulgado el 31 de diciembre de 1981, en su artículo 11 hace referencia a los ejercicios fiscales, especificando que cuando las contribuciones se calculen por ejercicios fiscales, éstos deberán coincidir con el año calendario considerando como ejercicios irregulares a los que hayan comenzado actividades después de iniciado el año, pero debiendo terminarse el 31 de diciembre del año que se trate. Con esta disposición, tanto las sociedades controladoras como las controladas deberán tener el mismo ejercicio fiscal por el período correspondiente al año calendario.

Es lógico que en ambos esquemas se requiera el mismo ejercicio social para todas las empresas del grupo, ya que en caso contrario prácticamente no se podría reflejar de la mejor manera la situación financiera

del grupo, ni determinar el resultado consolidado correspondiente al periodo determinado en la consolidación financiera y fiscal.

3.4.2 CONTAR CON AUTORIZACION PARA CONSOLIDAR

Al ser la consolidación fiscal un régimen opcional de gravamen, las empresas que consideren conveniente participar en ella deberán contar con autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que de esta forma las autoridades reconozcan como empresas controladas a aquéllas que conforme a la ley reúnan las características necesarias para ello. La documentación que se requiere presentar, junto con la solicitud de autorización, la enumera el artículo 51 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Además, la controladora deberá contar también con la autorización por escrito del representante legal de las subsidiarias para poder consolidar fiscalmente. En cambio, como la consolidación financiera es obligatoria, el requisito de solicitar autorización ante alguna autoridad para consolidar financieramente no opera.

3.4.3 DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Este es otro requisito que desde el punto de vista contable no existe obligación de cumplir, pero que sí obliga a las empresas que acojan el régimen fiscal, y que surge con objeto de dar confiabilidad a las autoridades fiscales sobre las cifras que los contribuyentes presenten en la declaración del resultado fiscal consolidado correspondiente a un ejercicio, por lo que tanto la controladora como sus subsidiarias tienen la obligación de dictaminar en lo individual sus Estados Financieros para efectos fiscales.

Aunque el Boletín B-8 no establezca como requisito para consolidar la dictaminación de los Estados Financieros de cada una de las empresas del grupo, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitió los Boletines H-01 y G-17 relativos a la Auditoría de Estados Financieros Consolidados como una norma opcional. El primer Boletín señala los lineamientos para la preparación del dictamen del auditor de Estados Financieros Consolidados. El segundo, relativo a los procedimientos de auditoría relacionados con los Estados Financieros Consolidados y con la valuación de inversiones permanentes en acciones, se refiere al examen de control interno y a los procedimientos de auditoría para verificar la adecuada elaboración y presentación de éstos conforme a las reglas del Boletín B-8.

Por otra parte, dado que la auditoría constituye un fin para dictaminar, el auditor que realice este examen emitirá un informe sobre la razonabilidad de las cifras que presenten dichos Estados Financieros, proporcionando a los interesados confiabilidad sobre ellas. Por lo tanto, aunque el Boletín B-8 no establezca la obligación de dictaminar los Estados Financieros Consolidados, es conveniente que todas las empresas del grupo los dictaminen en lo individual de tal forma que las cifras que se muestren en ellos proporcionen la confiabilidad antes mencionada.

3.4.4 MISMAS BASES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Este requisito está contemplado por la consolidación financiera, de forma que como todos los estados financieros individuales de las controladas constituyen la base de la consolidación, deben estar elaborados al margen de los Principios de Contabilidad, como se comentó anteriormente. En la consolidación fiscal sucede algo parecido. Aunque la ley no establece esta obligación, ya que el objetivo de ésta es obtener el impuesto consolidado y no la presentación de estados financieros como la consolidación financiera, es necesario que la base de cálculo de la declaración consolidada sea uniforme, razón por la que la ley no permite consolidar a aquellas empresas que tributan bajo regímenes distintos.

3.5 MECANICA

A continuación se muestra un cuadro comparativo de los puntos de la mecánica utilizada en cada uno de los esquemas de consolidación, el cual ayudará a identificar las principales diferencias y similitudes:

CONSOLIDACION

FISCAL

1. Inversión en acciones con derecho a voto.
2. Toma en cuenta la participación accionaria promedio por día.
3. Considera el Balance General y el Estado de Resultados.
4. Elimina efectos de operaciones intercompañías.
5. No aplica.
6. Valúa acciones.
7. La controladora es responsable de derechos y obligaciones fiscales de las subsidiarias.

CONSOLIDACION

FINANCIERA

1. Inversión en acciones con derecho a voto.
2. Toma en cuenta la participación patrimonial.
3. Se efectúa con el Balance General y con el Estado de Resultados.
4. Elimina transacciones intercompañías.
5. Elimina inversiones intercompañías.
6. Valúa acciones.
7. La controladora es independiente de las subsidiarias.

3.5.1 INVERSION EN ACCIONES CON DERECHO A VOTO

El procedimiento sustancial de ambos esquemas vienen a ser radicalmente distinto toda vez que atienden a objetivos diferentes. Como se ha mencionado en ocasiones anteriores, mientras que la consolidación fiscal pretende el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel grupal mediante la presentación de una sola declaración del resultado fiscal, la Consolidación Financiera pretende mostrar un solo juego de estados financieros a nivel consolidado. Y no obstante lo anterior, ambos esquemas tienen similitudes que atienden al hecho de que están referidos a un mismo grupo de empresas:

- Los dos parten de la inversión que realizan en empresas subsidiarias, a través de la adquisición de acciones con derecho a voto.

- Toman en cuenta la participación patrimonial de la controladora en sus subsidiarias.

Para que cualquier esquema de consolidación cumpla con sus objetivos será fundamental la determinación de la participación accionaria que la controladora tenga en sus subsidiarias, de tal forma que se logre el reconocimiento del interés minoritario antes mencionado.

3.5.2 PARTICIPACION ACCIONARIA PROMEDIO POR DIA

El ya mencionado reconocimiento de la participación accionaria en el capital de las subsidiarias tiene diferente tratamiento en la Consolidación Financiera que en la consolidación fiscal. Esta diferencia radica en la forma de calcular dicha participación en la medida en que cambie durante el ejercicio por el que se lleva a cabo la consolidación.

Fiscalmente, la consolidación se calcula en base a un promedio de participación diario, de tal modo que con el reconocimiento de los conceptos que intervienen en la determinación del resultado fiscal consolidado, tales como las utilidades o pérdidas fiscales, se apliquen los que realmente correspondan al grupo y la diferencia se considere como realizada por el interés minoritario. El promedio diario de participación accionario toma en cuenta todas y cada una de las variaciones en la participación de la controladora en las subsidiarias, considerando el periodo por el que se mantuvo.

Contablemente, la participación que se considera es la que la controladora tenga al final del ejercicio cuando se lleve a cabo la consolidación, ya que cualquier cambio se habrá reflejado en el monto de la inversión de la controladora hasta llegar a la participación definitiva a esa fecha.

Por lo tanto, en la medida en que no cambie la participación en las subsidiarias durante un ejercicio, no existirá diferencia alguna entre la forma de calcular dicha participación para efectos de consolidar fiscal o contablemente.

3.5.3 CONSIDERACION DE ESTADOS FINANCIEROS

La consolidación fiscal para determinar el resultado consolidado toma en cuenta el resultado fiscal de todas las controladas, mismo que se extrae de los estados de resultados individuales, y que afectará al Balance General de todas ellas en cada ejercicio fiscal por el que se consolide.

Asimismo, la controladora, al tener que calcular el impuesto al activo consolidado, deberá calcular el valor de los activos del grupo, datos que tomará del Balance General de todas las empresas. Una vez calculado el impuesto, lo acreditará contra el impuesto sobre la renta consolidado afectando al Balance General en el renglón del resultado del ejercicio. En la técnica contable es obvio que se incluyan ambos estados financieros de todas las empresas del grupo ya que éste constituye, como se ha dicho, el objetivo de la consolidación financiera.

Por lo tanto, ambos esquemas incluyen al Balance General y al Estado de Resultados de todas las subsidiarias y los de la controladora aunque en forma distinta y persiguiendo diferentes objetivos.

3.5.4 ELIMINACION DE OPERACIONES INTERCOMPAÑIAS

La mecánica de consolidación financiera incluye ciertas eliminaciones de las operaciones efectuadas entre las empresas del grupo por no tener efectos con terceros ajenos al mismo y consecuentemente no se consideran como realizadas por él. Estas eliminaciones se efectúan sobre el monto total de la operación llevada a cabo.

Fiscalmente, también es necesario eliminar los efectos de las partidas realizadas entre compañías del grupo, consideradas por la ley como realizadas con terceros. Sin embargo, dichas partidas se refieren únicamente a resultados y son definidos por la ley con la figura de conceptos especiales de consolidación, a diferencia de la técnica contable que eliminaría operaciones por el total de su monto.

3.5.5 ELIMINACION DE INVERSIONES INTERCOMPAÑIAS

Este paso solamente lo lleva a cabo la consolidación financiera al elaborar los Estados Consolidados, ya que en el capital contable consolidado, así como en el activo en la cuenta de inversión en subsidiarias, se deberán reflejar las inversiones o desinversiones que tenga el grupo con empresas del mismo o con terceros.

Fiscalmente esta eliminación no se hace directamente, pues lo que afectará al resultado fiscal consolidado será la utilidad o pérdida fiscal obtenida como resultado de la compra o venta de las acciones de alguna subsidiaria, una vez valuadas éstas a su costo fiscal.

3.5.6 VALUACION DE ACCIONES

Como se ha mencionado, la consolidación radica en la inversión en acciones que corresponda a compañías subsidiarias y, como consecuencia, se deberán valorar las inversiones llevadas a cabo.

La inversión accionaria en la consolidación financiera debe ser valuada en términos monetarios por el Método de Participación, el cual consiste en valuar las acciones a una fecha posterior a su adquisición, al valor neto en libros o costo de adquisición, con la frecuencia que las subsidiarias presenten Estados Financieros, aumentando o disminuyendo la parte proporcional de las utilidades o pérdidas que obtengan las subsidiarias.

Este procedimiento es aplicable a las compañías subsidiarias no consolidadas y uno de los objetivos que se persigue al utilizarlo es mantener siempre actualizada la inversión en los libros de la controladora. Sin embargo, tiene la limitante de que reconoce anticipadamente las utilidades o pérdidas aún no realizadas.

Durante la valuación se puede presentar el hecho de que el costo de adquisición difiera del valor contable de las acciones a la fecha de compra. En este caso, la controladora deberá realizar un ajuste adicional a la inversión en la cuenta de crédito mercantil, como se explicó en el capítulo 1, y sólo desaparecerá en caso de que la vendedora enajene acciones.

Fiscalmente esta valuación se llevará a cabo por la controladora cuando los accionistas decidan enajenar sus acciones, con objeto de dar efecto a la utilidad o pérdida en la declaración, en la proporción a su porcentaje de participación. Para estos efectos se tendrá que determinar el

costo fiscal de las acciones, que es el valor nominal de las mismas expresado en términos inflacionarios, determinado mediante la inclusión de todas las acciones que la controladora tenga de la subsidiaria en la fecha en que decidan enajenarse, aún cuando no enajene todas ellas.

El costo comprobado por acción, se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de éstas que se tenga a la fecha de la enajenación, conforme a las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

El artículo 19 de la misma Ley señala que para determinar la ganancia por la enajenación de acciones se disminuirá a los ingresos que se obtengan de la venta de las acciones el costo promedio por acción. Por otra parte, el artículo 57-L de la ley de la materia señala el procedimiento para calcular la ganancia en la enajenación de acciones emitidas por sociedades que tengan el carácter de controladoras. Las utilidades o pérdidas actualizadas, utilizadas en el cálculo serán aquellas utilidades obtenidas por la sociedad controladora, que se determinen en base a su resultado fiscal consolidado.

La utilidad fiscal consolidada se calcula incrementándole la participación de los trabajadores deducible, menos el impuesto sobre la renta que corresponda al resultado fiscal consolidado, la participación de los trabajadores en las utilidades y los gastos no deducibles de la controladora

individualmente considerada, así como los de las subsidiarias en la proporción que le corresponda.

Los ingresos por dividendos percibidos serán los que obtuvo la controladora y controladas de personas ajenas al grupo en la proporción que le corresponda a la controladora a la fecha en que se percibieron los dividendos. Los dividendos distribuidos serán los pagados por la sociedad controladora.

Como la ley obliga a las personas morales contribuyentes en el país a acumular a los demás ingresos del ejercicio la ganancia que derive de la enajenación de acciones, la sociedad controladora estará obligada a acumular a su utilidad fiscal determinada del ejercicio la ganancia obtenida en la operación.

CONCLUSIONES

- La consolidación es un instrumento de ayuda y control de las operaciones que realizan entre sí las empresas de un grupo.

- Los Estados Financieros Consolidados son documentos que proporcionan información financiera actual y los resultados de operación de un grupo, y constituyen un medio de consulta para diversos usuarios tales como accionistas, acreedores, la administración de la entidad o para las entidades gubernamentales.

- De ninguna manera los Estados Financieros Consolidados sustituyen a los Estados Financieros Individuales. Cada uno representa la situación financiera de la entidad legal de que se trate, pues aún con la formación del grupo de empresas, cada integrante conserva sus características legales individuales y por lo tanto mantienen su personalidad jurídica.

En virtud de lo anterior, la agrupación de empresas puede prescindir de la existencia de personalidad jurídica, toda vez que su unidad de dirección gira alrededor de un fin económico.

- El impuesto consolidado **no** es la sumatoria de los impuestos individuales de cada una de las empresas del grupo, sino el resultado de agrupar las diferentes partidas fiscales derivadas de las operaciones de ellas en una sola base de impuesto.

- Para poder visualizar las ventajas y desventajas de la consolidación financiera y fiscal, es necesario el conocimiento de todos los aspectos de ambos esquemas.

- Dada la injerencia que pueden tener ambos esquemas de consolidación en la vida de la empresa, es fundamental que se cuente con información veraz y completa, de tal forma que se puedan cunatificar los beneficios prácticos que ofrece su aplicación.

- La realización de un análisis financiero de un grupo de empresas resulta más objetivo cuando se practica sobre estados financieros consolidados, pues en los individuales se estaría dejando de considerar operaciones realizadas a nivel grupal.

- En el régimen de consolidación fiscal el traspaso de acciones, inversiones y otros bienes se lleva al cabo sin el pago de impuesto sobre la renta. En caso de la distribución de dividendos, se permite el libre flujo de dividendos, debiendo pagarse el impuesto hasta que se distribuyan a personas ajenas a la consolidación.

- En cuanto a la amortización de pérdidas, el régimen de consolidación fiscal tiene la flexibilidad de amortizar en un futuro las pérdidas que generen unas empresas contra las utilidades de otras.

- Bajo este mismo régimen, la controladora puede acreditar en la determinación de su impuesto los pagos provisionales que hayan realizado las empresas controladas, en el porcentaje de participación que le corresponda. Además existe la posibilidad de que los pagos provisionales se hagan en forma consolidada, lo que genera flujos de efectivo adicionales para la controladora.

- La carga fiscal ocasionada por el impuesto al activo puede ser reducida cuando a nivel consolidado el impuesto sobre la renta sea equivalente o superior al impuesto al activo.

Además, los trámites ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se realizan en una sola Administración Fiscal, con lo que se evita tener que recurrir en forma individual a cada una de las Administraciones que les

corresponden a las diferentes empresas del grupo dependiendo de su domicilio fiscal.

- Una desventaja de aplicar el régimen de consolidación fiscal consiste básicamente en las cargas administrativas y financieras que representa, toda vez que para realizarlo será necesario personal capacitado para ello, además que la obligación del dictamen fiscal para cada una de las empresas del grupo representará un gasto adicional, que podría llegar a ser excesivo, máxime si las empresas del grupo no reúnen los requisitos para dictaminar en forma obligatoria sus estados financieros.

- Otra desventaja de este régimen es que, una vez obtenida la autorización para consolidar, es prácticamente irreversible, salvo que se cuente con autorización previa para dejar de hacerlo.

- El estilo de redacción de las disposiciones fiscales puede llevar al contribuyente a interpretar de diversas formas el procedimiento para determinar el Resultado Fiscal Consolidado. Por lo tanto, considero de suma importancia la existencia de una guía para explicar estas disposiciones.

- El estudio del tema de consolidación es un tema delicado por demostrar información financiera y tener relación con los resultados de operación para los interesados.

- La gran complejidad del tema de consolidación y la cantidad de disposiciones fiscales que se tienen que aplicar llevan a la necesidad de mantenerse actualizado en esa materia.

- En mi opinión, aunque la consolidación fiscal y financiera se complementan mutuamente, debería existir un tratamiento que simplificara su aplicación conjunta.

BIBLIOGRAFÍA

Código Fiscal de la Federación, vigente.

Comisión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"Procedimientos de Auditoría relacionados con Estados Financieros Consolidados y Combinados, y con la valuación de Inversiones Permanentes"

Revista Contaduría Pública.

México, Julio, 1992.

Dupuis, Michel

"La Consolidación de Balances"

Ed. Deusto.

Bilbao, España, 1969.

Garrigues Walter, Antonio

"Los problemas reales en las Concentraciones de Empresas"

Asbc para el progreso de la Dirección.

Madrid, España, 1989.

González Hernández, Antonio, Meléndez Siegrist, José Manuel

"Holding: Compañías tenedoras, subsidiarias y asociadas"

Ed. Limusa.

México, 1948.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados"
Comisión de Principios de Contabilidad.
México, 1992.

Lewis, Edwin J.B.
"Estados Consolidados"
Ed. Uteha.
México, 1948.

Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente.

Ley General de Sociedades Mercantiles, vigente.

Moonitz, Manuel
"Consolidated Statements"
Ed. Deusto.
Bilbao, España, 1972.

Navarro Rodríguez, Alberto
"La Consolidación Fiscal"

Ed. Themis.
México, 1986.

Paton, Eduardo
"Manual del Contador"
Ed. Ecasa.
México, 1978.

Paz S., Guillermo
"Análisis e Interpretación de Estados Financieros"
Ed. Patria, S.A.
México, 1990.

Resa, Manuel
"Contabilidad de Sociedades"
Ed. Ecasa.
México, 1982.