



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

IMPLICACIONES FISCALES DEL PROCESO DE CONSOLIDACION

300245

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
ESTEBAN RAMOS HERNANDEZ

ASESOR: LIC. BENITO RIVERA RODRIGUEZ

CUAUTITLAN IZCALLI, ESTADO DE MEXICO 2001



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

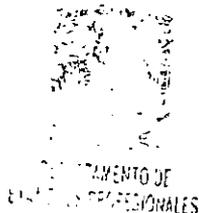
El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición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



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
 PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
 Jefe del Departamento de Exámenes Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Implicaciones Fiscales del Proceso de Consolidación"

que presenta El pasante: Esteban Ramos Hernández
 con número de cuenta: 9106820-6 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
 "POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 31 de Octubre de 2001

PRESIDENTE C.P. Gustavo Aguirre Navarro

VOCAL C.P. Arturo Pineda Najera

SECRETARIO L.C. Benito Rivera Rodríguez

PRIMER SUPLENTE L.C. Pedro Orbe Solís

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Pedro Olivera Figueroa

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, por permitirme ser parte de ella y por haberme formado profesionalmente.

A mis padres:

Juvencio y Leonor por darme la vida, por su apoyo y motivación que me brindan para lograr cada una de mis metas, por inculcarme desde siempre la existencia de Dios, y por enseñarme el trabajo, la honradez y la perseverancia como herramientas para el futuro.

A mis hermanos:

***Felipe,
Lourdes, y
Rocío.***

Gracias por todo su apoyo, por la unión de siempre, porque perdure esa bonita amistad, y por ser los mejores hermanos.

A Cynthia mi esposa, y nuestro bebé que está por nacer:

Por la inspiración que me dan para continuar logrando objetivos, buscando metas y superarme día a día, gracias por su colaboración para concluir este trabajo; desde luego por ser la esposa ideal que no soñé pero que creí existía y llegó a mi vida.

*Al Maestro Benito
Rivera Rodríguez:*

*Por su
colaboración y asesoría
para desarrollar esta
tesis; y por ser uno de
los mejores profesores
que admiro por su
capacidad y vocación
para impartir como
catedrático de nuestra
"Alma Mater".*

*Al L. C. Gustavo Aguirre
Navarro:*

*Por su vocación y
capacidad que admiro
desde siempre, y desde
luego por ser uno de los
mejores catedráticos
con que cuenta nuestra
"Alma Mater".*

*A los miembros del
jurado:*

*C. P. Arturo
Pineda Najera, L. C.
Pedro Orbe Solís, y L. C.
Pedro Olivera Figueroa.
Por ser parte de la
UNAM y por su apoyo
para elaborar la
presente.*

ÍNDICE

IMPLICACIONES FISCALES DEL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN

	Pág.
OBJETIVOS.	1
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
HIPÓTESIS	3
INTRODUCCIÓN.	4
CAPÍTULO 1	
MARCO TEÓRICO.	6
1.1. <i>Antecedentes.</i>	6
1.2. <i>Conceptos.</i>	12
1.3. <i>Aspectos y tipos de consolidación.</i>	16
1.4. <i>Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.</i>	23
CAPÍTULO 2	
CONSOLIDACIÓN FISCAL.	30
2.1. <i>Esquema comparativo entre la Reforma 1999 y Régimen Anterior</i>	30
2.2. <i>Requisitos y limitaciones para ejercer la opción.</i>	39
2.3. <i>Obligaciones de la controladora y las controladas.</i>	45
2.4. <i>Procedimiento.</i>	48
2.5. <i>Conceptos especiales de consolidación.</i>	50
2.6. <i>Modificación a los conceptos especiales y a los resultados fiscales de años anteriores.</i>	66
2.7. <i>Aplicación de pérdidas fiscales.</i>	72
CAPÍTULO 3	
IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.	77
3.1. <i>Aspectos generales de la Ley del Impuesto al Activo.</i>	77
3.2. <i>Particularidades en la determinación del impuesto.</i>	79
3.3. <i>Devolución del impuesto generado antes de consolidar.</i>	82
3.4. <i>Impuesto con base al ejercicio o al causado en el cuarto año anterior.</i>	90

CAPÍTULO 4	
OTROS ASPECTOS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.	93
4.1. Pagos provisionales, ajuste y declaración anual.	93
4.2. Reducción del monto a pagar en los anticipos.	113
4.3. Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.	121
4.4. Dividendos entre empresas del grupo que consolida.	135
4.5. Participación de los Trabajadores en las Utilidades .	137
4.6. Otros temas de consolidación.	142
4.6.1. Incorporación y desincorporación.	142
4.6.2. Fusión o Escisión de empresas del grupo que consolida.	148
4.6.3. Fideicomiso empresarial y asociación en participación.	149
4.6.4. Controladoras que gocen de reducción de ISR.	150
4.6.5. ISR retenido a las controladoras por bancos y casas de bolsa.	151
CAPÍTULO 5	
CASO PRÁCTICO.	155
CONCLUSIONES.	221
BIBLIOGRAFÍA.	225

OBJETIVOS

- El principal, obtener el título profesional de Licenciado en Contaduría.
- Elaborar un material bibliográfico completo de consolidación fiscal en nuestro sistema tributario.
- Conocer el procedimiento de consolidación fiscal.
- Identificar las partes medulares de la consolidación fiscal.
- Analizar las ventajas o desventajas de ejercer la opción de consolidar para efectos fiscales.
- Comprobar la neutralidad del esquema de consolidación fiscal.
- Comparar las variantes al pagar impuestos, si se opta o no por consolidar para efectos fiscales.
- Elaborar un caso práctico de los principales aspectos que revisten importancia en el tema.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Estudiar y analizar la determinación del impuesto sobre la renta e impuesto al activo en el esquema de consolidación fiscal en nuestro sistema tributario, en un grupo de tres empresas que utilizaré a manera de ejemplo ,y que consolida para efectos fiscales a partir de 1999.

HIPÓTESIS

Consolidar para efectos fiscales implica causar y pagar impuestos como si el grupo de empresas fuera una sola entidad, por lo tanto, esos impuestos consolidados varían a favor o en contra a causarlos y pagarlos de manera individual por cada empresa.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se realiza con la finalidad de analizar los aspectos fiscales de la consolidación de nuestro sistema tributario, desarrollando ejemplos prácticos en los temas que considero más relevantes antes de presentar el caso integral, en el que se aborda el tema de una manera amplia y clara posible.

Desde la década de los setentas, se estableció un régimen fiscal especial para las entonces denominadas sociedades de fomento, que consistía en poder consolidar los resultados positivos y negativos de varias empresas de un mismo grupo de intereses comunes, siempre que cumplieran ciertos requisitos; el objetivo principal era poder compensar las pérdidas de unas empresas contra las utilidades de otras en forma inmediata, con una más rápida amortización de dichas pérdidas.

Ese esquema tenía unas diferencias muy importantes comparado con el actual, entre ello que se consolidaba a partir de los ingresos acumulables y deducciones de cada empresa del grupo, tomando además cifras al 100% y no en función de la tenencia accionaria de la denominada holding (nombre que se le da a una compañía propietaria de más del 50% de las acciones del grupo de empresas que consolida), en cada una de sus subsidiarias, características que generaban distorsiones importantes que podían beneficiar o perjudicar indebidamente al grupo de intereses comunes.

Como consecuencia del interés de diversos grupos empresariales en obtener autorización para tributar bajo este esquema, fue insertado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Capítulo IV del Título II, en 1982.

Al igual que el esquema de las sociedades de fomento, el régimen de consolidación fiscal representa una opción para pagar el Impuesto Sobre la Renta y a partir de 1989, también el Impuesto al Activo, como si todo el grupo de empresas pertenecientes a los mismos propietarios, o por lo menos en un porcentaje importante, fueran una sola empresa. Así, las pérdidas de unas empresas se compensan de forma inmediata contra las utilidades de otras del mismo grupo, en lugar de esperar a que en las propias perdedoras se generen utilidades en los años siguientes para poder amortizarlas; y más favorable aún si observamos que anteriormente la amortización se hacía de

manera histórica y no-conforme lo marca actualmente el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que permite una amortización actualizada.

La reforma fiscal de 1999, ha sido sin duda la más fuerte en lo que respecta a la consolidación fiscal, desde que se incluyó en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, evidentemente con el objeto de recaudar mayores impuestos de este tipo de contribuyentes.

Este nuevo esquema, al menos en un principio, trató que de ninguna manera fuera privilegiado, creo que fue algo justo y neutral hasta 1998, ya que los propios contribuyentes son quienes deciden si consolidan o no, y se les respeta fiscalmente hablando como un grupo de intereses comunes; sin embargo, desde el 1 de enero de 1999,¹ aunque siguen siendo los contribuyentes quienes deciden si se incorporan o no a este grupo, cambia en ley de una manera substancial su procedimiento.

La consolidación fiscal a diferencia de la contable, se hace sólo con resultados fiscales y no con balance y otros estados financieros. Para efectos fiscales no es necesario consolidar todas las cifras que conformen la base del impuesto, es decir: ventas, otros ingresos, compras, gastos, etc., como ocurría con las sociedades de fomento, sino que se parte de la utilidad o pérdida fiscal de cada empresa del grupo, y se eliminan los efectos fiscales de las operaciones intercompañías que establece la propia Ley, a la vez que se incorporan los efectos fiscales que se hubieran tenido de no haberse llevado a cabo esas operaciones y todo en función de la tenencia accionaria de la controladora en las controladas al cierre del ejercicio del año a consolidar.

¹ Artículo 5 del Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1998.

CAPÍTULO 1. MARCO TEÓRICO

1.1. ANTECEDENTES.

El antecedente de los grandes consorcios que hoy conocemos, tienen su origen a fines del siglo XVIII y durante el siglo XIX en los países cuyo desarrollo económico les favorece, como Alemania Inglaterra y Estados Unidos.

La consolidación es un suceso que surge a fines del siglo XIV en Europa mediante la unión y combinación de múltiples empresas, repercute con un cambio en las relaciones políticas y comerciales del viejo continente, tiene mayor desarrollo en Alemania e Italia como consecuencia del impulso comercial e industrial; esas agrupaciones representan indudablemente las primeras manifestaciones de combinación de empresas.

Las compañías precursoras de esas organizaciones son los Kártel en Alemania y los Trust, Pool y Holding Company en Inglaterra y Estados Unidos.

Los Kártel son asociaciones de producción, que se unen para evitar la competencia entre sí mismos; cada empresa es independiente, el objeto de unirse es vender sus productos en las mejores condiciones, fijan zonas para cada uno de los productos con la finalidad de tener su propio mercado y evitar la invasión de otros; algo destacable aquí, es que fijan los límites de producción y precio a sus productos.

Los Trust es un grupo de empresas que al asociarse pierden su personalidad legal, pero prevalece otra que posee la mayoría de las acciones de las primeras y además el control de todas y cada una de ellas, las cuales reciben a cambio certificados con derecho a dividendos y voto.

El Pool es un conjunto de productores que a través de la unión defienden los intereses de la mayoría, para lo cual fijan precios de renta razonables.

La Holding Company es lo más reciente a las actuales uniones de empresas, y son aquellas que ejercen un control directo o indirecto en la administración de una o varias compañías a través de poseer más del 50% de su capital.

Sin duda estos consorcios disfrutaban de un sin número de ventajas, comparados con otros de menor escala, lo que les permite poseer un mayor mercado e incluso tener tendencias hacia mercados internacionales.

El crecimiento de algunas empresas ha sido de tal magnitud que sus influencias económicas han rebasado sus fronteras, al tener inversiones y sucursales en otros países, por ejemplo: General Electric Co., Ford Motors Co., General Motors Co., etc.

Este tipo de uniones, trae consigo, la necesidad de implementar otros métodos administrativos, evidentemente para reflejar la situación del grupo, pero también de manera individual, que finalmente es importante valorar; así pues en la historia de los estados financieros consolidados, propiamente dichos, su origen se encuentra en los Estados Unidos de Norteamérica.

Como puede verse en los párrafos anteriores, la consolidación fue usada muchos años antes de que la filosofía y principios acerca de la misma fueran discutidos, por ello la historia de la consolidación de estados financieros puede ser trazada a través de los reportes publicados por las corporaciones y la literatura contable.

La siguiente tabla muestra las fechas de presentación de los primeros estados financieros consolidados, en los reportes anuales de seis grandes compañías industriales.

COMPAÑÍA	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	ESTADO DE RESULTADOS
National Lead Company	31 de Diciembre de 1892	31 de Diciembre de 1892
General Electric Company	31 de Diciembre de 1894	31 de Diciembre de 1894
U.S. Rubber Company	31 de Marzo de 1902	31 de Marzo de 1902
Company U.S. Steel	31 de Diciembre de 1902	31 de Diciembre de 1902
Corporation Eastman Kodak	31 de Diciembre de 1902	31 de Diciembre de 1935
Bethlehem Steel Corporation	31 de Diciembre de 1905	31 de Diciembre de 1905

Este cuadro fue tomado de la tesis titulada “Consolidación de Estados Financieros” sustentada por Miguel Angel Hernández Kaste, México 1997, UNAM.

Se puede observar en la tabla anterior que la National Lead Company es la primera de las compañías en la lista que presentó estados financieros consolidados.

Estas empresas no proporcionan la consolidación y los estados financieros individuales de la compañía controladora en los años siguientes, excepto la U.S. Rubber Company que presentó ambos desde el primer reporte. La posible razón para que algunas de esas compañías en los años posteriores no presentaran estados financieros consolidados, es que sólo se mostró para hacer evidentes los cambios de los estados financieros individuales de las compañías y los estados consolidados, en el momento que se requirió dicha información.

En los siguientes reportes, los estados financieros consolidados fueron simplemente designados “hoja de balance” y “estado de pérdidas y ganancias”, sin hacer aclaración de que se trataba de estados financieros

consolidados.

En 1917 la National Lead Company presentó por primera vez estados financieros consolidados con este Título. La Eastman Kodak Company llamó a su balance consolidado “hoja de balance combinado” hasta 1929. Desde las fechas de esos y otros estados financieros que aparecieron en el período de 1890 a 1910, el uso de estados consolidados para reportes de la situación financiera y resultados de operación de un grupo de empresas afiliadas ha venido siendo una práctica aceptada.

La primera discusión de estados consolidados en la literatura contable de Norte América, fue un artículo de A. Lowes Dickinson en el primer volumen de The Journal of Accountancy. El autor recomendó que para mayor exactitud en los reportes, el balance de una compañía controladora se estructurara sustituyendo los activos y pasivos de las subsidiarias por las cuentas de inversión de la controladora. Él explica que la sustitución mencionada puede arrojar una diferencia por las siguientes causas:

- a) La diferencia entre el 100% de las acciones de la subsidiaria y lo que se pagó por las mismas (asumiendo que la inversión se lleva a cabo en un 100% de las acciones de la subsidiaria).
- b) Las utilidades de la subsidiaria acumuladas antes de la fecha de adquisición.
- c) Las utilidades de la subsidiaria acumuladas posteriores a la fecha de adquisición. En este caso se entiende que la controladora solamente podía acumular dichas utilidades, en la proporción de acciones de que fuera propietaria.

El autor también señala que las utilidades existentes de la subsidiaria antes de la fecha de adquisición repartidas a través de dividendos, son un reembolso parcial del costo de la inversión.

Dickinson toma la posición de que un estado consolidado es necesario para una presentación adecuada de las cuentas de una compañía controladora.

En 1905 Montgomery y Dicksee hacen referencia en su libro de auditoría

acerca de los métodos de contabilidad en las compañías controladoras, señalando que es erróneo por parte de la controladora, el no tomar en cuenta las pérdidas de las compañías subsidiarias. Esta situación se refiere a que anteriormente las utilidades eran transferidas a la compañía controladora en forma de dividendos, mientras que las pérdidas sólo se presentaban en las cuentas de las subsidiarias, hecho que no era aclarado cuando únicamente eran publicados los estados financieros de la controladora.

Como un remedio los autores propusieron que la controladora reconociera las pérdidas de las subsidiarias en sus propias cuentas, sin incluir el porcentaje de las mismas que corresponde absorber a los accionistas minoritarios.

Rahill estudió la posibilidad de "piramidación", bajo el esquema de compañías controladoras.

En México la consolidación inicialmente se llevó a cabo a través de empresas controladoras extranjeras que tienen subsidiarias en nuestro país, como el caso de Kodak Eastman.

En la década de los sesentas, la necesidad de presentar estados financieros consolidados, obligó a algunas empresas mexicanas a realizar esta práctica.

En nuestro país, el inicio de la consolidación de estados financieros es más reciente, debido principalmente al atraso en el desarrollo económico de que hemos sido sujetos. En 1935 se hace por primera vez el intento de legislar el empleo de la consolidación a través del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 5, el cual entra en vigor hasta el año de 1941.

Es en la década de los 60's cuando toma cierta importancia la preparación de estados financieros consolidados, esto se da como consecuencia del gran número de empresas que se unen con objeto de incrementar su poder comercial y económico, obviamente.

De esta manera, a fines de 1971 varios grupos de industriales promueven ante la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, una reglamentación que permita el desarrollo de sociedades tenedoras de acciones enfocada a la

declaración del resultado de sus operaciones.

El 20 de junio de 1973, se publica en el Diario Oficial de la Federación, el decreto para conceder estímulos a las sociedades económicas que fomenten el desarrollo industrial dentro del país.

Con este decreto se formulan las bases para el inicio de una estructura legal respecto a la consolidación de estados financieros; sin embargo, este decreto se ha venido transformando y reestructurando según las necesidades del desarrollo económico de nuestro país.

Hoy en día tenemos una serie de reglamentos y requisitos para la formulación de estados financieros consolidados dictados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y vigilados por nuestras asociaciones profesionales más apegadas en materia tributaria, como son el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México A.C. y el Colegio de Contadores Públicos de México A.C.

1.2. CONCEPTOS.

El Boletín B-8 entre los conceptos que define, nos menciona:

"Estados Financieros Consolidados. Son aquellos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de una entidad económica integrada por la compañía controladora y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola compañía."

²

La consolidación de estados financieros, desde mi punto de vista, es la presentación del resultado de operación contable, fiscal y financiero en un grupo de empresas que se han unido al mando de una de ellas llamada controladora, después de eliminar las operaciones entre sí mismas, como consecuencia de formar parte del todo, a una fecha determinada.

Para comprender este tema considero importante definir algunos conceptos que son utilizados de manera frecuente al hablar de consolidación.

"Compañía Controladora. *Es aquella que controla una o más subsidiarias.*"³

"Compañía Tenedora. *Es aquella que tiene inversiones permanentes, a las que se refiere este boletín.*"⁴

"Compañía Subsidiaria. *Es la empresa que es controlada por otra, conocida como controladora.*"⁵

"Asociada. *Es una compañía en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener control de la misma.*"⁶

² Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín B-8, México, 1998, p. 3

³ *Ibid.*, p. 2

⁴ *Íd.*

⁵ *Íd.*

⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Op. cit., Boletín B-8, p. 3

“Afiliadas. *Son aquellas compañías que tienen accionistas comunes o administración común significativos.”*⁷

Inversión Temporal. Este tipo de inversiones se realiza con el fin de poder convertirlas en un plazo menor en dinero, al igual que para obtener un rendimiento mientras se ocupa en la entidad; se utilizan en ocasiones para no tener dinero ocioso en un período determinado. Esta inversión se puede realizar en cetes, pagarés con rendimientos liquidables al vencimiento, documentos que puedan hacerlo en efectivo.

Inversión Permanente. Va a consistir en la inversión que haga una de las compañías tenedoras en otra denominada subsidiaria, adquiriendo parte o la totalidad de ella, esta inversión se llevará a cabo en acciones comunes, que van a ser títulos representativos del capital social para mantenerla en un plazo indefinido. El fin que persigue este tipo de inversión es el de tener el control o una influencia significativa en la otra compañía para poder manejar sus políticas de operación, administrativas y financieras de la controlada.

“Influencia Significativa. *Es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la empresa en la cual se tiene la inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas.”*⁸

Se considera que a menos que se demuestre lo contrario existe influencia significativa cuando una empresa posee directa o indirectamente, a través de subsidiarias o asociadas, más del 10% de las acciones ordinarias en circulación con derecho a voto, en cualquiera de los siguientes casos:

- Tener nombrados consejeros, sin que estos sean mayoría.
- Participación en el proceso de definir las políticas de operación y financieras.
- Transacciones importantes entre la compañía tenedora y la asociada.

⁷ id.

⁸ id.

- Intercambio de personal gerencial.
- Proveer información técnica esencial

La existencia de un accionista que tenga el control no impide que otro accionista tenga influencia significativa.

“Interés Minoritario. *Es la proporción de la utilidad o pérdida neta del ejercicio y del resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora.”*⁹

“Control. *Es el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una empresa, a fin de obtener beneficio de sus actividades.”*¹⁰

Se considera que se tiene el control de otra empresa cuando se posee directa o indirectamente, a través de subsidiarias, más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de la compañía emisora, a menos que se demuestre por alguna de las formas que se mencionan a continuación que se ha cedido el poder para gobernar la empresa.

Una participación accionaria del 50% o menos puede representar control, si se tiene el poder en cualquiera de las siguientes formas:

- Poder sobre más del 50% de los derechos de voto en virtud de un acuerdo formal con otros accionistas.
- Poder derivado de estatutos o acuerdo formal de accionistas para gobernar las políticas de operación y financieras de la empresa.
- Poder para nombrar o remover la mayoría de los miembros del Consejo de Administración o del órgano que efectivamente gobierne las políticas de operación y financieras de la empresa.

⁹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Op. cit., Boletín B-8, México 1998, p. 4

¹⁰ Ibid., p. 2

- Poder formal para decidir la mayoría de los votos del Consejo de Administración y órgano de gobierno actuante.

Acción. Son títulos representativos en los cuales se va a dividir el capital social, sirven para acreditar los derechos del accionista, las acciones son de igual valor y confieren los mismos derechos, siempre y cuando no se especifique que las acciones se dividirán en varias clases y conceden derechos especiales.

1.3. ASPECTOS Y TIPOS DE CONSOLIDACIÓN.

Veamos diversos aspectos desde los que se observa la consolidación:

ASPECTO LEGAL.

Desde el punto de vista legal, el derecho ubica la consolidación bajo su Ley General de Sociedades Mercantiles en su Capítulo IX como una fusión, ya que es la única forma legal de combinación de empresas y de acuerdo con esto, se clasifica de la siguiente manera:

Fusión Pura.

Existe cuando las empresas fusionadas desaparecen como entidades legales y surge una nueva que adquiere los derechos y obligaciones de aquéllas.

Fusión por Incorporación.

Es la subsistencia de una de las empresas fusionadas, la cual adquiere los derechos y las obligaciones de las que dejan de existir.

La fusión por incorporación reviste particular importancia, debido a que las acciones que representan el patrimonio de la entidad fusionante sobreviven a la fusión.

De esta manera puede establecerse la siguiente clasificación:

- a) ***Fusión de empresas no relacionadas.*** En esta modalidad las entidades que se fusionan no tienen relación accionaria entre sí, por lo tanto, el importe del patrimonio de las entidades fusionadas incrementa el capital contable de la fusionante, las cuales sustituyen a las acciones de las entidades que desaparecen. En este caso los accionistas de las entidades fusionadas cambian sus acciones con otras de la nueva emisión.
- b) **Fusión de empresas relacionadas.** Ocurre cuando la entidad

fusionante es accionista de la entidad fusionada. Esto equivale a una adquisición de acciones propias, es decir, a una reducción de la participación porcentual del accionista en el capital de la entidad fusionante. Esto se debe al incremento en el capital de la entidad fusionante motivado por la adquisición del patrimonio de los accionistas ajenos a dicha entidad.

De acuerdo con lo anterior, las sociedades que se fusionan, pierden su personalidad jurídica, es decir, dejan de existir como sociedades mercantiles.

ASPECTO FISCAL.

Dada la importancia que debido al alto crecimiento empresarial revisten en la actualidad las entidades económicas sin personalidad jurídica, creo conveniente comentar el aspecto fiscal, que de alguna manera se relaciona tanto en los estados financieros consolidados como con la valuación de inversiones en acciones comunes de otras empresas.

La reglamentación fiscal de consolidación de estados financieros, apareció en México en el año de 1935, en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, en su artículo 5.

Posteriormente, en el año de 1940 fue modificado el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y entró en vigor en el año de 1941.

Más adelante, en 1954 la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 6o. fracción IV indicaba que la Ley considera como sujetos pasivos, entre otros, a las corporaciones, aun cuando no tuvieran personalidad jurídica; el reglamento de la misma Ley no mencionaba el tratamiento fiscal que debía dárseles. En la Ley actual el Código Fiscal de la Federación en su artículo 13 y la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 3o, Fracción III y 17 considera sujeto pasivo de créditos fiscales a las unidades económicas, aun cuando no tengan personalidad jurídica; sin embargo, el mismo artículo 3o. indica que sólo se les considera sujetos pasivos en los casos que la Ley prevenga.

El 20 de junio de 1973, en el Diario Oficial de la Federación fue

publicado el decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país, por lo que se puede considerar un pre-inicio en la reglamentación de la presentación de declaraciones consolidadas.

Actualmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Título II Capítulo IV y en los artículos 51 al 58 de su reglamento, nos habla ampliamente acerca de las empresas controladoras.

ASPECTO FINANCIERO.

Tratar el aspecto financiero es hablar de alguna manera del abastecimiento de recursos, para el caso que me ocupa, las empresas que optan por unificar sus recursos o consolidar sus resultados, indudablemente es porque tratan de mejorar su situación fiscal.

El crecimiento de un ente económico no siempre es del todo favorable si se carece de una buena planeación financiera, que ligada con la fiscal, es el eje sobre el cual los resultados se convierten en más atractivos; proporcionando buenas perspectivas para mantenerse en él, como accionista principalmente pero también influyendo en otras partes relacionadas e interesadas.

Un análisis del crecimiento de empresas, evidentemente, pone de manifiesto que su expansión se ha conseguido en diversas formas, pero una de las más usuales es aquella en que se reúnen grandes capitales bajo un sólo control, concretamente la creación de empresas subsidiarias o la adquisición de una parte significativa de las acciones con derecho a voto de otra u otras, con la finalidad de controlar sus actividades; así la empresa inversionista obtiene el dominio de los bienes totales de la compañía emisora de las acciones.

Creo que entre las ventajas más visibles que puede tener la empresa controladora están:

- a) Seguridad en el abastecimiento y prioridad.
- b) Control de los medios económicos y de dirección sin necesidad de una adquisición íntegra.

- c) Mejorar la posición competitiva en su giro.
- d) Mayor solvencia para obtener financiamientos.

Un aspecto que reviste importancia fundamental, es el análisis adecuado y profundo de los estados financieros consolidados, ya que por sí solas las cifras quizá pueden parecer irrelevantes y si no se interpretan de una forma adecuada reflejan situaciones equívocas. Entre las partes interesadas encontramos:

- e) Accionistas de la compañía controladora:

Los estados financieros consolidados les permiten conocer la amplitud del grupo de empresas, así como el rendimiento real de su inversión, proporcionándoles una información más completa y real que lo que pueden reflejar los estados financieros individuales.

- f) Administración de la compañía controladora:

Mediante el análisis de dichos estados se pueden tomar medidas tendientes a mejorar la eficiencia del grupo de empresas.

- g) Acreedores en general:

Para ellos el análisis es de suma utilidad, debido a que mediante su interpretación conocen la seguridad que tiene el otorgamiento de sus créditos y su recuperabilidad.

No obstante la utilidad que prestan los estados financieros consolidados, es necesario que el análisis e interpretación de que sean objeto, se complemente con el análisis de los estados financieros individuales de las empresas que forman el grupo, ya que en caso contrario el empleo de las cifras consolidadas podría ocultar importantes deficiencias individuales; por ejemplo, cuando los saldos consolidados nos revelan una situación inadecuada de capital de trabajo en alguna de las partes del grupo.

ASPECTO CONTABLE.

Este aspecto se centra en lo que es el proceso contable a seguir, así como las condiciones o requisitos que se requieren para lograr una consolidación adecuada y veraz.

A continuación veamos algunos de los requisitos esenciales para la formulación de estados financieros consolidados.

- Los estados financieros individuales de cada compañía deben tener una fecha de cierre del ejercicio no mayor a tres meses.
- En el caso de subsidiarias vendidas durante el período, el estado de resultados debe incluir los resultados de operación de tales subsidiarias hasta la fecha en que se llevó a cabo la venta.
- Deben eliminarse en la preparación de estados financieros consolidados todas las transacciones efectuadas entre las distintas compañías del grupo, de igual manera las inversiones intercompañías.

Otras de las reglas que deben considerarse en este aspecto son las normas de información que establece la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, para estados financieros individuales, las cuales veremos más adelante por separado, pero además, deberán incluir algunas reglas de presentación como:

- a) Cuando la diferencia entre el costo y el valor neto en libros de las acciones de las subsidiarias sea superior, el exceso deberá presentarse como último renglón del activo. Cuando el costo sea inferior, la diferencia deberá presentarse en el renglón de inversiones de los accionistas (capital contable).
- b) El método y período de amortización del exceso del costo sobre el valor neto en libros de las acciones de las subsidiarias debe informarse en los estados financieros, junto con el monto del cargo a resultados del período.
- c) La participación de los accionistas minoritarios en el capital contable

consolidado, deberá presentarse en el estado de situación financiera, inmediatamente antes de la cuenta de inversión de los accionistas.

- d) Asimismo, la participación de los accionistas minoritarios en los resultados consolidados deberá presentarse, en el estado de resultados, como deducción inmediata antes de la utilidad o pérdida neta.

En los incisos anteriores se ven las reglas y normas a seguir para lograr una adecuada consolidación, así como una correcta presentación de los mismos; a continuación resumo los pasos necesarios para elaborar los estados financieros consolidados, de una manera muy general.

- a) Debe obtenerse los estados financieros individuales de las compañías integrantes del grupo que habrán de consolidarse.
- b) Debe elaborarse una hoja de trabajo o de distribución, la cual permite uniformar conceptos similares, teniendo cuidado de distinguir claramente los de cada una de las empresas. Para la formulación de esta hoja no existe un estandar a seguir ya que se diseña de acuerdo a las propias necesidades de los sujetos a consolidar.
- c) Se deben registrar en una hoja de trabajo los estados financieros de las compañías que habrán de consolidarse.
- d) Se formulan las incorporaciones y eliminaciones en asientos de diario.
- e) Concentrar los asientos de diario en columnas de la hoja de trabajo de la consolidación.
- f) Sumar horizontal y verticalmente las columnas de la hoja de trabajo de consolidación.
- g) Examinar los asientos y las hojas de trabajo de consolidación para ver si los saldos obtenidos son razonables.
- h) Preparar los estados financieros consolidados.

Los registros que mencione únicamente se elaboran como papeles de trabajo, para emplearse como meros auxiliares en la labor y no deben registrarse en los libros de las empresas.

1.4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Los estados financieros consolidados, deben cumplir con los principios de contabilidad, que a su vez, han sido observados por la controladora y las subsidiarias de manera individual.

ENTIDAD

*“La actividad económica es realizada por entidades identificables las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad”.*¹¹

Para poder delimitar a una entidad el Boletín A-1 establece dos criterios:

- a) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios ,y
- b) centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, la satisfacción de una necesidad social.

El criterio anterior es importante porque justifica la presentación de estados financieros consolidados al delimitar un ente mediante la identificación de un centro de toma de decisiones.

En el Boletín A-2¹² se establece que las entidades consolidadas integran una unidad económica y están constituidas por dos o más entidades jurídicas, que desarrollan actividades económicas y ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual, por lo que carecen de personalidad jurídica propia; por razones de propiedad en capital y de facultad de tomar decisiones, debe incluir en sus estados financieros consolidados todos los derechos, obligaciones, patrimonio y resultados de sus operaciones, de conformidad con los principios de contabilidad

¹¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Op. cit., Boletín A-1, p. 8

¹² Ibid., Boletín A-2, p. 2

aplicables al respecto.

En el método de participación la aplicación de este principio se observa en la influencia significativa de la empresa tenedora sobre la administración de la asociada al tener cuando menos el 10% de las acciones comunes.

REALIZACIÓN.

“La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad en con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:”

- a) *Cuando se han efectuado transacciones con otros entes económicos.*
- b) *Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.*
- c) *Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios”.*¹³

Este principio se cumple en la consolidación al realizarse los asientos de eliminación de transacciones entre compañías, el ejemplo más claro es la eliminación de utilidades generadas por la compra-venta de mercancías o de activos fijos, dichas utilidades no se realizaron, es decir, no existen para efectos de consolidación.

El principio señala que las operaciones que realiza una entidad se consideran realizadas cuando ha efectuado operaciones con otros entes económicos, al presentarse estados financieros consolidados, la controladora y sus subsidiarias aparecen como si fuera una sola entidad, por lo tanto, las operaciones intercompañías controladora-subsidiarias deben eliminarse para que la información cumpla con el principio y siga manteniendo su característica de veracidad.

¹³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Op. cit., Boletín A-1, p. 9

En el método de participación este principio se cumple al reconocer la empresa tenedora las utilidades o pérdidas que sufre la inversión.

PERÍODO CONTABLE.

*“La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen”.*¹⁴

En la consolidación, la aplicación de este principio se encuentra delimitado en el Boletín B-8, que establece lo siguiente: *“Para efectos de consolidación, la compañía controladora y sus subsidiarias deben preparar estados financieros a una misma fecha y por el mismo periodo.”*¹⁵

En casos excepcionales y por razones justificadas se podrán consolidar estados financieros preparados a fechas diferentes, si se cumple con los siguientes requisitos:

- a) esta diferencia no podrá ser superior a tres meses y
- b) La duración del período y las diferencias que existan en las fechas de los estados financieros deberán ser consistentes período a período”.

La aplicación de este principio en lo que respecta al método de participación se observa cuando la compañía tenedora afecte en el ejercicio que ocurran, la parte que le corresponda de las pérdidas o utilidades de la asociada.

¹⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Op. Cit, p. 9

¹⁵ Ibid., Boletín B-8, p. 6

VALOR HISTÓRICO ORIGINAL.

*“Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca”.*¹⁶

La aplicación de este principio se observa cuando se realicen ajustes a las cifras que presentan los estados consolidados por cambios en los niveles de precios.

En el método de participación, este principio se aplica al registrarse la adquisición de la inversión al precio de costo, y en función a los resultados de la empresa donde se tiene la inversión aumentará o disminuirá.

¹⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Op. cit., Boletín A-1, p 9

REVELACIÓN SUFICIENTE.

*“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”.*¹⁷

Los estados financieros deben tener las características de utilidad y confiabilidad.

Para servir como instrumento útil en la toma de decisiones; en la consolidación y en el método de participación esta situación se cumple cuando la información presentada contiene en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad consolidada.

IMPORTANCIA RELATIVA.

*“La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información”.*¹⁸

Puede ocurrir que una subsidiaria carezca de importancia con relación a las otras subsidiarias, o que al aplicar el método de participación accionaria para valuar inversiones el monto de alguna de éstas no tenga relevancia con relación a las cifras que muestra un estado financiero por lo que sería prudente analizar la posibilidad de excluir dichas inversiones de acuerdo al principio de importancia relativa.

CONSISTENCIA.

“Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los

¹⁷ Ibid., p. 10

¹⁸ Instituto Mexicano de Contadores Op. cit., Boletín A-1, p. 10

*mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa”.*¹⁹

Para poder realizar la consolidación de estados financieros, la compañía controladora y las subsidiarias deben estandarizar los catálogos de cuentas, los métodos de depreciación y valuación de inventarios entre otras, para que exista una comparabilidad de la información y así se estará cumpliendo con lo establecido en este principio.

¹⁹ *id.*

RESUMEN CAPÍTULO 1

Los Estados Financieros Consolidados son aquellos que presentan la información financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de una entidad económica, integrada por la compañía controladora y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola compañía.

Hablar de consolidación no es estudiar un tema nuevo, pues dentro de la historia contable no se originó, ya que como antecedente surgió a fines del siglo XIV en Europa, de una manera desconocida porque fue una figura que en la mayoría de los casos ya existía y posteriormente se le asignó un concepto o un tratamiento especial.

Los grandes consorcios que conocemos actualmente tuvieron su origen a fines del siglo XVIII y durante el siglo XIX en países con una buena posición económica. En 1917 la National Lead Company fue la primera en llamar "Estados Financieros Consolidados" a sus Estados Financieros.

En 1935, la consolidación fiscal, se legisló a través del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 5 que entró en vigor seis años después (1941);

El 20 de junio de 1973 se publicó en el Diario Oficial de la Federación en Decreto en que se conceden estímulos fiscales a sociedades económicas que fomentan el desarrollo industrial.

Dentro de la Consolidación Fiscal por lo menos hay dos empresas, una llamada controladora y otra llamada controlada.

Consolidación es un término para presentar información vinculada, es decir, ya sea de tipo fiscal, contable o financiera, la información de dos o más empresas se analiza y se resume como si los rubros que de manera individual forman cada empresa fueran a unirse en una sola, observando no ir en contra de los principios de contabilidad generalmente aceptados que se aplicaron para determinar de manera individual a cada ente jurídico.

2.1. ESQUEMA COMPARATIVO ENTRE LA REFORMA 1999 Y RÉGIMEN ANTERIOR

Con las reformas fiscales que entraron en vigor a partir del 1 de enero de 1999, uno de los grandes sectores de contribuyentes que fueron afectados es el que se encuentra en el Régimen de Consolidación Fiscal; en este régimen existen alrededor de 300 grandes grupos corporativos, así como cerca de 9,500 empresas que producen en conjunto casi 80% de la producción nacional.

Históricamente, el Régimen de Consolidación Fiscal ha representado el diferir el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a cargo, del consolidado; para 1999 sigue presentando los mismos beneficios que otorgaba desde 1981, sin embargo, la reforma fiscal acota dichos beneficios relativamente hablando, como sigue:

A partir de 1999 el efecto de la consolidación fiscal se limita a 60% de la participación consolidable; esto es un gran cambio en relación con el ejercicio anterior, donde la consolidación se ejercía de acuerdo con la participación promedio por día.

Ejemplo:

La empresa holding tiene 60% de las acciones de una subsidiaria Alfa y ambas consolidan fiscalmente de la siguiente manera:

Para 1998	Para 1999
A 60%	36% (60% de 60% de la participación)

**BENEFICIOS OTORGADOS POR EL RÉGIMEN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

Beneficio	Ley 1981-1998	Ley 1999
1. Diferimiento de ISR por amortización de pérdidas corrientes.	Sí Hasta 100%	Sí (Acotado)
2. Pago del ISR e impuesto al activo (IA) a la controladora:		
a) Pagos provisionales, y		No
b) Declaración anual		Sí
3. Libre flujo de dividendos financieros	Sí	Sí (Acotado)
4. Eliminación de ganancias entre compañías del grupo (activos fijos).		

Podremos ver controladas que consoliden sus resultados fiscales en apenas 30% (60% de una participación mínima de 50%), por lo que debe quedar claro que el beneficio, aunque persistió para 1999, se vió seriamente acotado.

La reforma nos plantea que hay dos tratamientos fiscales en el régimen: aquellos grupos que cuentan con una controladora pura, lo cual quiere decir que más de 80% de sus operaciones las realice con empresas de su propio grupo o, en su caso, que se trate de una controladora financiera que realice únicamente operaciones relacionadas con intereses, operaciones financieras derivadas, así como con acciones y, por otro lado, las controladoras impuras que serán todas las demás. La diferencia entre un régimen y otro radica en el sentido de que las controladoras puras consolidarán sus bases fiscales a 100% siendo que las controladoras impuras lo harán hasta el 60%.

Es importante hacer notar que, a diferencia de los años anteriores, los criterios para incorporar al grupo de una controladora (subsidiaria) varían en relación con el año anterior, es decir, para el ejercicio que inicia solamente podrán consolidar donde la holding posea 50% o más de participación accionaria en su capital, compuesta por acciones con derecho a voto sin ninguna restricción.

La reforma de 1999 no sólo afectó la definición de sujeto consolidable, sino también el régimen de incorporación, desincorporación y, como novedad, nos reglamentó el tratamiento fiscal para la desconsolidación del grupo como sigue:

INCORPORACIÓN DE CONTROLADAS	
Ley 1998	Ley 1999
- A solicitud de autorización antes del 15 de agosto.	- A solicitud de autorización antes del 15 de agosto.
- Dar aviso de todas las controladas (en caso contrario, causa multa).	- Presentar todas las controladas, de lo contrario se debe desconsolidar.
- A partir del ejercicio inmediato posterior a la adquisición.	- A partir del ejercicio inmediato posterior a la adquisición y antes de que surta efectos el aviso.
- Deberá presentar aviso antes de 15 días, una vez que califique como controlada alguna empresa.	- Sólo se incorporarán controladas con participación mayor a 50% del capital.

DESINCORPORACIÓN DE CONTROLADAS

Ley 1998	Ley 1999
<ul style="list-style-type: none">- Aviso a mas tardar a los 30 días,- Cumplir con sus obligaciones de manera individual,- Pagar el ISR diferido generado por su desincorporación 30 días después sin recargos ni actualización, - Considera efectos:<ul style="list-style-type: none">- Conceptos especiales.- Pérdidas fiscales.- Cufin.	<ul style="list-style-type: none">- Aviso 15 días después,- Cumplir con sus obligaciones de manera individual,- Pagar el ISR diferido al cierre del ejercicio inmediato anterior (Vía complementaria), - Actualizando todos los efectos sin recargos, - Considera efectos:<ul style="list-style-type: none">- Conceptos especiales.- Pérdidas fiscales.- Cufin consolidada.

DESCONSOLIDACIÓN DEL GRUPO

Cuando el grupo completo deja consolidar fiscalmente por:

- No cumplir con los requisitos,
- No incorporar a todas las controladas.
- Cuando se continúe consolidando una controlada desincorporada previamente por más de un ejercicio,
- Destruir la información sin autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (hasta por más de 10 años),
- Cuando se desincorporen controladas por más de 85% del valor del activo consolidado,
- Cuando se opte por desconsolidar antes de 5 ejercicios:
 Si el grupo opta por dejar de consolidar, tendrá un mes para enterar el ISR diferido, en los demás casos tendrá cinco meses,
- ISR diferido con recargos.

Para efectos de determinar la base anual existen para 1999 dos procedimientos:

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO			
	Ley 1998	Ley 1999 Puras	Ley 1999 Impuras
Utilidad fiscal controladas	PPD	PC	PC
Pérdidas fiscales de controladas	PPD	PC	PC
Utilidad <pérdida> de controladora	100%	100%	60
Conceptos especiales suman	PPD	PC	PC
Conceptos especiales restan	PPD	PC	PC
Modificación conceptos especiales	PPD	PC	PC
Efectos por exclusión	PPD	PC	PC
Utilidad fiscal consolidad			
<Pérdidas fiscales de consolidadas>	100%	100%	100%
Resultado fiscal consolidado			
PPD Participación promedio por día			
PC Participación consolidable			

De igual manera, los pagos provisionales sufren los siguientes cambios:

PAGOS PROVISIONALES			
	Ley 1998	Ley 1999 Estándar	Ley 1999 Puras
Pagos Provisionales	Consolidado	Independiente	Consolidado
Coefficiente de utilidad	Consolidado	Independiente	Consolidado

Por otro lado, la distribución de dividendos, aun cuando no provengan de la Cufin o de la Cufin reinvertida, debe considerar el siguiente tratamiento:

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS ENTRE COMPAÑÍAS DEL GRUPO	
Ley 1998	Ley 1999
Libre flujo (incluso no Cufin)	Libre flujo (incluso no Cufin o Cufinre), salvo:
	<ul style="list-style-type: none"> - Se desincorpore la sociedad - Se disminuya la participación accionaria - Se desconsolide el grupo

Por último, otro de los grandes cambios está en la aplicación opcional en materia de IA. Es importante mencionar que la Ley del Impuesto al Activo no fue reformada, pero la opción se sugiere vía Ley del Impuesto Sobre la Renta como un procedimiento alterno:

IMPUESTO AL ACTIVO		
	Ley 1998	Ley 1999
Valor activo controladas	PPD	PC 60 %
Valor activo controladoras	100 %	60 %
Valor deudas	PPD	PC 60%

Veamos ahora el siguiente caso práctico para ilustrar lo comentado con anterioridad:

CÁLCULO FISCAL INDIVIDUAL, LEY 1998-1999

	Controladora Alfa	Controlada Beta	Controlada Gama
Participación	100%	100%	100%
Ingresos	\$ 100,000	\$ 50,000	\$ 25,000
Deducciones	65,000	90,000	20,000
Utilidad <pérdida>	35,000	(40,000)	5,000
ISR causado	11,900	0	1,700
ISR controladora	11,900	0	1,700
ISR SHCP	100%	100%	100%
ISR, al no consolidar			\$ 13,600

Nota: la tasa que se utilizó fue 34% para poder realizar la comprobación

	Ley 1998	Ley 1999 Pura	Ley 1999 Impura
Utilidad controlada Gama	5,000	3,000	3,000
Pérdida controlada Beta	(40,000)	(24,000)	(24,000)
Utilidad controladora Alfa	35,000	35,000	21,000
Resultado fiscal	0	14,000	0
ISR consolidado	0	4,760	0
ISR grupo sin consolidar	13,600	13,600	13,600
ISR	13,600	8,840	13,600
ISR pagado controladora	0	0	4,760
Controlada (2,000 X 34%)	0	680	680
ISR diferido	13,600	8,160	8,160

El ISR diferido es importe de lo que pagarían si consolidan y si no consolidan a nivel grupo.

Se puede apreciar que durante 1998 se pagaban \$13,600.00 al no consolidar; y por el contrario al consolidar como controladora pura, se deja de pagar \$8,160.- ya que el ISR consolidado disminuye a \$5,440.- que se pagan a la SHCP; mientras que si califica como controladora impura causa \$4,760.- consolidados, sin embargo el 20% restante equivalente a \$680.- de su resultado lo entera de cualquier manera a la SHCP por la parte que no consolida y el total de impuestos pagados equivale a los mismos \$5,440.-

Por lo anterior se observa como el ISR de 1998 a 1999, se difiere en \$8,160.- sin importar si la controladora es pura o impura, pero si se difiere el impuesto por “no consolidar el primer año y sí hacerlo en el siguiente”; lo más importante al respecto es que la repercusión a partir de 1999 se enfocó hacia la carga administrativa que implica para las controladoras impuras controlar 20% directo con la SHCP como si no consolidara y el 80% restante incorporarlo al grupo que controla.

2.2. REQUISITOS Y LIMITACIONES PARA EJERCER LA OPCIÓN.

Para poder consolidar basta con tener una empresa que califique como controladora y otra como controlada, pero la consolidación parte de la participación accionaria de la controladora sobre las controladas.

SOCIEDAD CONTROLADORA.

- Sociedad residente en México.
- Propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades, directamente o a través de otras controladas.
- En ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto deben ser propiedad de otra u otras sociedades, a menos que ésta o éstas residan en un país en el que se tenga Acuerdo Amplio de Intercambio de Información.

Esto es lo que nos dice la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 57-A.

SOCIEDAD CONTROLADA.

- El artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece, que son aquellas cuyas acciones con derecho a voto sean poseídas en más del 50% ya sea directa o indirecta por una sociedad controladora.

REQUISITOS DE LA CONSOLIDACIÓN.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 57-B nos menciona cuales son los requisitos para consolidar, que son:

- Contar con la conformidad por escrito del representante legal de las controladas.
- Obtener autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; la solicitud se deberá presentar a más tardar el 15 de agosto del año

anterior a aquél en el que se pretende iniciar a consolidar, indicando todas las empresas que tengan el carácter de controladas.

- Que se dictaminen para efectos fiscales los estados financieros de todas las empresas del grupo por los ejercicios en que se consolide. Los estados financieros de la controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.
- Una vez que se ejerce la opción, deberá seguirse pagando el impuesto en la misma forma a lo menos durante cinco años; después de este plazo, podrá abandonarse mediante autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

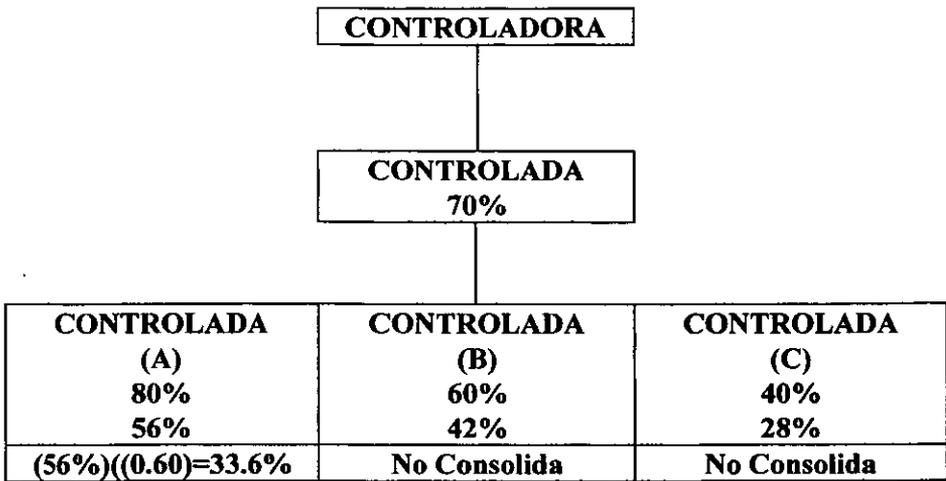
A su vez en el artículo 57-D, encontramos el fundamento de quienes no pueden consolidar, y dice.

- Las personas morales no contribuyentes.
- Las instituciones del sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales
- Las residentes en el extranjero.
- Las que estén en liquidación.
- Las sociedades y asociaciones civiles.
- Las sociedades cooperativas.
- Las que tributen bajo el régimen simplificado.

DETERMINACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE DE LA CONTROLADORA EN CADA CONTROLADA.

Para estos efectos se considera la participación que la controladora tenga en cada controlada, de manera directa o indirecta, al cierre de cada ejercicio multiplicada por el 0.60, de acuerdo a la fracción I, párrafo tercero del

artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta



Esto significa que la empresa controladora tiene participación accionaria en la controlada directamente porque posee 70% de las acciones, y es controladora de manera indirecta de las tres siguientes porque la segunda empresa tiene el 80%, 60% y 40% de sus acciones respectivamente, aunque la controladora de las cuatro, sobre las últimas tiene 56%, 42% y 28%. Bajo este esquema las controladas "B" y "C" aunque no cumplen el requisito de más del 50% de acciones en poder de la controladora, por lo tanto no califican como controladas y en consecuencia no pueden consolidar para efectos fiscales su resultado.

La reforma fiscal que entró en vigor el 1o. de enero de 1999, entre lo más destacable cambió de "promedio de participación accionaria" a "participación accionaria al cierre del ejercicio"; Así pues, pasamos de un promedio, a un porcentaje, que desde mi punto de vista la aplicación del promedio era más adecuada, ya que si a finales del año una controladora tiene mayor o menor participación accionaria, comparada con la participación accionaria promedio que le corresponde con el derogado método, repercute a favor o en contra del resultado fiscal consolidado.

A lo largo de un año la participación de una empresa sobre otra puede variar, por ello al momento de la consolidación es necesario determinar un promedio, que varía dependiendo si el control es de manera directa o

indirecta.

Veamos el siguiente ejemplo:

TENENCIA DIRECTA

Supongamos que la controladora tiene a lo largo del año, acciones de la controlada en la siguiente forma:

Del 1o. de enero	Al 4 de abril	94 días	65%
Del 5 de abril	Al 30 de septiembre	179 días	68%
Del 1o de octubre	Al 31 de diciembre	92 días	73%

$$\begin{array}{r} (65\%) (94) = 61.10 \\ (68\%) (179) = 121.72 \\ (73\%) \underline{(92)} = \underline{67.16} \\ \hline 365 \quad 294.98 \end{array}$$

$$(249.98) / (365) = 68.49$$

En 1998 todavía se tomó la participación de 68.49% y a partir de 1999 se considera el 73%, que es el porcentaje que le corresponde al cierre del ejercicio, la diferencia entre ambos porcentos de 4.51% estaría afectando la neutralidad del esquema de consolidación, pero está vigente.

TENENCIA INDIRECTA.

La controlada anterior, tiene a la vez acciones de otra empresa controlada del grupo que consolida, como sigue:

Del 1o de enero	Al 8 de junio	159 días	92%
Del 9 de junio	Al 31 de Diciembre	206 días	85%

$$\begin{array}{r} (92\%) (159) = 146.28 \\ (85\%) \underline{(206)} = \underline{175.10} \\ \hline 365 \quad 321.38 \end{array}$$

$$(321.38) / (365) = 88.05\%$$

En este caso la diferencia es de 3.05%

Para conocer el porcentaje de participación de la controladora, en esta controlada, tenemos que multiplicar el porcentaje sobre de la controlada directa por el de la controlada indirecta; veamos:

$$\begin{array}{r} (68.49\%) (88.05\%) = 60.31\% \\ (60.31\%) (0.60) = 36.19\% \end{array}$$

CONTROLADORAS PURAS E IMPURAS, DETERMINACIÓN DE SU PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE.

Ya desde 1999, se había incorporado la clasificación de las sociedades controladoras en puras e impuras. Lo que aporta la reforma del 2000 es mayor precisión en los elementos que se consideran para calcular la proporción que sirve para determinar si la sociedad controladora es pura o impura. Así, si la sociedad controladora realiza más del 80% de sus ingresos por dividendos y/o por operaciones realizadas con sus controladas, será considerada "sociedad controladora pura"; si no reúne este porcentaje, será considerada "sociedad controladora impura". Los elementos que se considerarán a partir del año 2000, serán los siguientes:

Ingresos de la sociedad controladora:
Dividendos percibidos, más ingresos brutos generados por operaciones realizadas con sus controladas, por enajenación de acciones, por operaciones financieras derivadas de capital, por la ganancia inflacionaria que resulte de préstamos obtenidos por la controladora

Proporción = ----- X 100=%
-

Ingresos brutos de la sociedad controladora,
más dividendos percibidos de sociedades
residentes en México

Ingresos brutos: son los ingresos acumulables por cada concepto adicionados por las cantidades que según la Ley del Impuesto Sobre la Renta se disminuyen para determinar los ingresos acumulables, excepto tratándose de la ganancia inflacionaria, del interés acumulable y de la enajenación de acciones²⁰

Es importante hacer notar que el porcentaje se calculará considerando los conceptos correspondientes (ingresos, dividendos, intereses, etc.) al período de diez años inmediatos anteriores al ejercicio en curso, y al igual que durante 1999, se consideran actualizados desde el último mes del ejercicio al que correspondan y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en curso.

²⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 57-A, décimo párrafo.

2.3. OBLIGACIONES DE LA CONTROLADORA Y LAS CONTROLADAS

CONTROLADORA:

En el artículo 57-K de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la obligación de llevar los siguientes registros:

- Como controladora y por cada sociedad controlada, que permitan la identificación de los conceptos especiales de consolidación de cada ejercicio fiscal:
- Los que permitan determinar las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida en forma consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos por la controladora y las controladas, siendo que las controladoras no puras adicionalmente deberán llevar estas cuentas en su participación no consolidable.
- De las utilidades y pérdidas fiscales obtenidas por la controladora en cada ejercicio, así como la disminución de dichas pérdidas en los términos de los artículos 55 y del Impuesto Sobre la Renta a su cargo, que le hubieran correspondido de no haber consolidado fiscalmente.
- Los que permitan determinar las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, que hubieran correspondido a la controladora de no haber consolidado.
- De las utilidades y pérdidas generadas por las controladas y la controladora que provengan de las enajenaciones de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas.
- De utilidades fiscales netas consolidadas y de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, que se integrarán con las utilidades fiscales netas y con las utilidades fiscales netas reinvertidas, consolidadas en cada ejercicio, con el reconocimiento de la actualización por inflación.

- Control de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas a que alude el penúltimo párrafo del artículo 57-O, cuyo saldo se actualizará por inflación.
- Los registros señalados en esta fracción así como su documentación comprobatoria deberán conservarse por todo el período en que la controladora consolide su resultado fiscal con cada una de sus sociedades controladas, y hasta que deje de consolidar, salvo que se obtenga autorización, cada diez ejercicios, para no conservar dicha documentación comprobatoria.
- Se establece que la controladora no pura deberá presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación, enterando a las autoridades fiscales el 40% de dicho resultado como impuesto a cargo.
- En disposición transitoria²¹, se establece que la controladora constituirá el saldo inicial del registro de utilidades fiscales netas consolidadas al 1o. de enero de 1999, considerando las utilidades fiscales netas consolidadas correspondientes al período por el cual ha determinado el resultado fiscal consolidado, actualizadas por inflación.

CONTROLADAS:

Son obligaciones de las controladas, de acuerdo al artículo 57-N de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las siguientes:

- Deberán calcular el impuesto del ejercicio como si no hubiera consolidación y disminuir del mismo el monto de los pagos provisionales efectuados y sólo la diferencia positiva en la participación consolidable al cierre del ejercicio se entregará a la controladora.
- En congruencia con la reforma del artículo 57-Ñ, las sociedades controladas calcularán sus pagos provisionales y el ajuste a los

²¹ Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1998, Artículo 5.

mismos, como si no hubiera consolidación, debiendo enterar la totalidad de los mismos ante las oficinas autorizadas.

- Se hace referencia a la cuenta de utilidad neta reinvertida, precisándose que los dividendos percibidos por los cuales la sociedad que los distribuyó estuvo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 57-O, no formarán parte de la mencionada cuenta ni de la cuenta de utilidad fiscal neta.
- Llevarán un registro de utilidades fiscales netas y de utilidades fiscales netas reinvertidas que se integrarán con las utilidades fiscales netas y las utilidades fiscales netas reinvertidas consolidables de cada ejercicio, cuyos saldos se actualizarán por inflación.
- Se establece que las controladas constituirán el saldo inicial de su cuenta de utilidad fiscal neta del 1o. de enero de 1999, mismo que no se adicionará con los dividendos percibidos de controladas por los cuales la empresa que los distribuyó hubiese estado a lo dispuesto en el artículo 57-O de la Ley vigente al 31 de diciembre de 1998.²²
- Así mismo, se establecen en esa misma disposición transitoria, las reglas a seguir para que las controladas constituyan el saldo inicial del registro de utilidades fiscales netas al 1o. de enero de 1999.

²² Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1998, Artículo 5.

2.4. PROCEDIMIENTO.

- a) Se suma la utilidad fiscal obtenida por las empresas del grupo, y se resta la pérdida fiscal en que hayan incurrido, sin la actualización a la que se refiere el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La utilidad o pérdida correspondiente a la controladora se suma o se resta según sea el caso, al 100% o al 60% si es pura o no respectivamente; las utilidades y pérdidas de las controladas se suman o se restan en la proporción de la participación consolidable que la controladora haya tenido en las controladas al cierre del año. Así lo establece el artículo 57-E de la Ley.²³

- b) Se suman o restan, según sea el caso, los conceptos especiales de consolidación. Dichos conceptos son lo que contablemente se conocen como “las eliminaciones”, se eliminan los efectos fiscales generados en el tiempo por las operaciones que señala la Ley efectuadas entre empresas del grupo, congruentemente con el principio de considerar a dicho grupo como una misma entidad. Por otro lado se incorporan los efectos que se hubieran tenido en el tiempo de no haberse llevado a cabo dichas operaciones. Para ello se considera la participación consolidable de la controladora en las controladas, de que se trate, de acuerdo a los siguientes criterios:²⁴

Si la operación fue entre la controladora y la controlada, se tomara en cuenta la participación consolidable de la primera en la segunda.

Si la operación fue realizada entre dos controladas la participación consolidable que se deberá considerar será la participación que tenga la controladora en la adquirente de los bienes o en la enajenante de los mismos, la que resulte menor.

- c) Se suman o se restan según sea el caso, las modificaciones (ajustes) al importe de las utilidades o pérdidas fiscales de las controladas y a los conceptos especiales de consolidación de años anteriores, por cambios en la participación accionaria de la controladora en algunas controladas, de un año a otro.

²³ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 57-E.

²⁴ *Ibid.*, Artículo 57-F-57-G.

d) En caso de que el resultado de todo lo anterior sea positivo, se tendrá una utilidad fiscal consolidada, a la que se le restarán en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de años anteriores pendientes de amortizar, obteniéndose así el resultado fiscal consolidado, al que se le aplica la tasa del impuesto sobre la renta para tener el impuesto consolidado causado.

2.5. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION.

Los artículos 57-F y 57-G, nos hablan de los conceptos especiales de consolidación, puedo decir que en el cálculo del resultado fiscal consolidado, la única parte realmente laboriosa y complicada es la relativa a dichos conceptos, no sólo en su determinación, sino en su control y seguimiento a través de los años.

Esos conceptos puedo clasificarlos en dos grupos, los comúnmente conocidos como eliminaciones, que son efectos fiscales producidos individualmente por las operaciones intercompañías, y como incorporaciones a los efectos que individualmente se hubieran tenido de no haberse efectuado dichas operaciones. Si hacemos una analogía con las partidas que se suman y se restan a la utilidad o pérdida contable para llegar a la utilidad o pérdida fiscal en la conciliación entre ambas partidas, las eliminaciones serían como las partidas contables sin efecto fiscal que no se toman para obtener el resultado fiscal de manera normal en una entidad que no es controladora ni controlada, por ejemplo, depreciación contable, costo de ventas, etc. mientras que las incorporaciones son equiparables a las partidas fiscales que se introducen en la misma (depreciación fiscal, compras, mano de obra, etc.).

Específicamente de los conceptos que nos habla la Ley son:

- a) Se suman pérdidas fiscales y se restan las utilidades fiscales, según sea el caso, derivadas de la enajenación de terrenos, activos fijos (Inversiones, como les llama explícitamente la Ley), acciones y partes sociales que se hayan generado de operaciones efectuadas entre el grupo, que hayan sido deducidas o acumuladas por la empresa enajenante. Si la operación es entre la controladora y una controlada, en la participación consolidable de la primera en la segunda y si la operación es entre controladas, en la participación consolidable de la enajenante o de la adquirente la que sea menor (eliminación).

Ejemplo:

La controlada "A" le vende a la controlada "B" una maquinaria que se deprecia al 10% en \$5,000 en marzo de 1999, misma que fue adquirida en \$2,600 de un tercero, en julio de 1991. La controladora tiene el 80% de las acciones de las empresas. Se vende a un tercero en agosto de 2001.

Cálculo de la depreciación.

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Marzo de 1999	Depreciación Histórica
\$2,600	10%/12 = .008333%	31	\$672

Cálculo del factor de actualización.

$$F.A. = \frac{\text{INPC de Enero '99 (281.9830)}}{\text{INPC de Julio '96 (183.5030)}} = 1.5366$$

Costo de adquisición para "A".	\$ 2,600
Depreciación acumulada.	<u>672</u>
Costo fiscal histórico.	1,928
Multiplicado por el Factor de Actualización.	<u>1.5366</u>
Costo fiscal actualizado.	2,963
Precio de venta.	<u>5,000</u>
Utilidad fiscal.	2,037
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)=48%	\$ 978

- b) Se suma la depreciación fiscal deducida por la empresa adquirente, correspondiente a los activos fijos que hayan sido comprados a otra empresa del grupo a partir del ejercicio en que se haya optado por consolidar (eliminación).

La controlada "B" adquiere de "A" la maquinaria en \$5,000 en marzo de 1999.

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Diciembre de 1999	Depreciación Histórica
\$5,000	10%/12 = .008333%	9	\$375

Cálculo del factor de actualización.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Julio '99 (296.6980)}}{\text{INPC de Marzo '94 (288.4280)}} = 1.0286$$

Costo de adquisición para "B".	\$ 5,000
Depreciación acumulada.	375
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.0286
Costo fiscal actualizado.	386
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)=48%	<u>48%</u>
	\$ 185

- c) Se resta la depreciación fiscal que le hubiere correspondido deducir a la empresa enajenante respecto de los activos fijos vendidos a otra empresa del grupo a partir del año en que se empiece a consolidar, de no haber vendido dichos activos (incorporación).

La controlada "A", de no haber vendido a la controlada "B" la citada maquinaria en marzo de 1999, hubiera tenido una depreciación fiscal deducible en ese año por los meses de marzo a diciembre, como sigue:

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Diciembre de 1999	Depreciación Histórica
\$2,600	10%/12 = .008333%	10	\$217

Cálculo del factor de actualización.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Junio '99 (294.7500)}}{\text{INPC de Julio '96 (183.5030)}} = 1.6062$$

Costo de adquisición para "A".	\$ 2,600
Depreciación acumulada del año.	260
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.6062
Depreciación fiscal.	418
Depreciación ya considerada por "A" (Ene/Feb)	<u>(66)</u>
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)=48%	375
	<u>48%</u>
	\$ 169

EN SU CÁLCULO INDIVIDUAL "A" CONSIDERÓ:	
Costo de adquisición para "A".	\$ 2,600
Depreciación de dos meses (Ene/Feb).	43
Multiplicado por el Factor de Actualización.	<u>1.5366</u>
Depreciación fiscal.	66

$$F.A. = \frac{\text{INPC de Enero '99 (281.9830)}}{\text{INPC de Julio '96 (183.5030)}} = 1.5366$$

Durante 2000, se elimina la depreciación fiscal que "B" deduce sobre el activo fijo comprado a "A", asumiendo que "B" la mantiene todo el año.

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Diciembre de 2000	Depreciación Histórica
\$5,000	10%/12 = .008333%	12	\$500

Cálculo del factor de actualización.

$$F.A. = \frac{\text{INPC de Junio '00 (322.4950)}}{\text{INPC de Marzo '99 (288.4280)}} = 1.1181$$

Costo de adquisición para "B".	\$ 5,000
Depreciación acumulada.	500
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.1181
Costo fiscal actualizado.	559
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)=48%	<u>48%</u>
	\$ 268

Por otra parte, incorporamos la depreciación que le hubiera correspondido a "A" en ese año, de no haber vendido el activo a "B".

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Marzo de 2000	Depreciación Histórica
\$2,600	10%/12 = .008333%	12	\$260

Cálculo del factor de actualización.

$$FA: = \frac{INPC \text{ de Junio '00 } (322.4950)}{INPC \text{ de Julio '96 } (183.5030)} = 1.7574$$

Costo de adquisición para "A".	\$ 2,600
Depreciación acumulada.	260
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.7574
Costo fiscal actualizado.	457
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)=48%	<u>48%</u>
	\$ 219

Durante 2001, hasta el mes de julio se elimina la depreciación fiscal de "B" y se incorpora la que hubiera tenido "A" (debido a que en agosto se vende a un tercero).

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Marzo de 2001	Depreciación Histórica
\$5,000	10%/12 = .008333%	7	\$292

Cálculo del factor de actualización.

$$F.A. = \frac{\text{INPC de Marzo '01 (354.453)}}{\text{INPC de Marzo '99 (288.428)}} = 1.2289$$

Costo de adquisición para "B".	\$ 5,000
Depreciación acumulada.	292
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.2289
Costo fiscal actualizado.	359
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)=48%	<u>48%</u>
	\$ 172

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Marzo de 2000	Depreciación Histórica
\$2,600	10%/12 = .008333%	7	\$152

Cálculo del factor de actualización.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Marzo '01 (354.453)}}{\text{INPC de Julio '96 (183.503)}} = 1.9315$$

Costo de adquisición para "A".	\$ 2,600
Depreciación acumulada.	152
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.9315
Costo fiscal actualizado.	294
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%).	<u>48%</u>
	\$ 141

- d) Se resta la ganancia derivada de fusión, liquidación o reducción de capital proveniente de operaciones efectuadas entre empresas del grupo que haya sido acumulada en la declaración individual de la empresa que la obtenga (eliminación). Algo que me llama la atención porque considero que no es neutral y equitativo como lo pretende en principio el esquema de consolidación, es que, en caso que resulte pérdida por dichos conceptos no es deducible; en cambio si hay utilidad sí se acumula, vaya, creo que es una contradicción.
- e) Cuando se vende a terceros los bienes que previamente hayan sido objeto de compraventa en cualquier año a partir del inicio de la consolidación:
- Se suma la pérdida fiscal o se resta la utilidad fiscal, según sea el caso, obtenida en la venta al tercero (eliminación).
 - Se suma la utilidad fiscal o se resta la pérdida fiscal, según sea el caso, que se hubiera tenido de haber sido la propietaria original de los activos vendidos al tercero al que se los hubiera vendido directamente éste, sin que se hubieran efectuado la compraventa previa de dicho activo entre las empresas del grupo.
 - Dicho de otra manera, se recalcula la utilidad o pérdida fiscal como si el activo en cuestión no hubiera sido objeto de compraventa entre las empresas del grupo, y la compañía que era originalmente la dueña del mismo a partir del inicio de la consolidación fuera la que lo estuviera vendiendo al tercero.
 - Desde luego para tal efecto se considera el monto de la inversión que tenía dicha compañía para ese activo, y la depreciación fiscal acumulada que hubiera tenido al momento de la venta, determinando así el costo fiscal que tal activo hubiera tenido en esa empresa. Comparando el mismo contra el importe de la venta al tercero se obtiene la utilidad o pérdida fiscal recalculada (incorporación).

A esta última se le aplica el porcentaje de participación que la controladora haya tenido en cada una de las empresas que tuvieron el activo

fijo a partir de su adquisición, ponderando los porcentos de participación en cada una de ellas de acuerdo al tiempo de tenencia de las mismas, en relación al período total en que todas ellas tuvieron el activo.

Veamos el siguiente ejemplo:

En agosto de 2001, la controlada "B" le vende a un tercero la maquinaria que adquirió de "A" (en \$5,000, en marzo de 1999), en \$6,000

1. Determinación de la utilidad o pérdida fiscal de la controlada "B" con el tercero:

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Marzo de 2001	Depreciación Histórica
\$5,000	10%/12 = .008333%	28	\$1,167

Cálculo del factor de actualización.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Marzo '01 (354.453)}}{\text{INPC de Marzo '99 (288.428)}} = 1.2289$$

Costo de adquisición para "B".	\$ 5,000
Depreciación acumulada.	<u>(1,167)</u>
Costo fiscal histórico.	3,833
Multiplicado por el Factor de Actualización.	1.2289
Costo fiscal actualizado.	4,710
Precio de venta.	<u>6,000</u>
Utilidad fiscal.	1,290
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria	<u>48%</u>
(80%)(0.60)=48%	\$ 619

1. Utilidad recalculada como si la controlada "A" le hubiera vendido directamente al tercero esa maquinaria:

Monto Original de la Inversión	Porcentaje Mensual de Depreciación	Número de Meses a Marzo de 2000	Depreciación Histórica
\$2,600	10%/12 = .008333%	60	\$1,300

Cálculo del factor de actualización.

$$F.A. = \frac{\text{INPC de Marzo '01 (354.453)}}{\text{INPC de Julio '96 (73.9250)}} = 1.9315$$

Costo de adquisición para "A".	\$ 2,600
Depreciación acumulada.	<u>(1,300)</u>
Costo fiscal histórico.	1,300
Multiplicado por el Factor de Actualización.	<u>1.9315</u>
Costo fiscal actualizado.	2,511
Precio de venta.	<u>6,000</u>
Utilidad fiscal.	3,489
Multiplicado por el porcentaje de participación accionaria (80%)(0.60)= 48%	<u>48%</u>
	\$1,675

**RESUMEN DE LOS CONCEPTOS ESPECIALES DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

1999	Se resta	(978)	Utilidad fiscal obtenida por "A" en la venta a "B" del activo.
	Se suma	185	Depreciación en "B" del activo comprado a "A".
	Se resta	(<u>169</u>)	Depreciación que hubiera correspondido a "A" sobre el activo si no lo hubiera vendido a "B".
		(962)	
2000	Se suman	268	Depreciación fiscal de "B" sobre el activo comprado a "A".
	Se restan	(<u>219</u>)	Depreciación fiscal que hubiera tenido "A" sobre el activo de no haberlo vendido a "B"
		49	
2001	Se suman	172	Depreciación fiscal de "B".
	Se restan	(141)	Depreciación fiscal de "A".
	Se restan	(619)	Utilidad fiscal obtenida por "B" en la venta al tercero.
	Se suman	<u>1,675</u>	Utilidad fiscal recalculada, como si "A" hubiera vendido directamente el activo al tercero
	Se suman	1,087	
	Neto	158	Actualización.

Si sumamos el neto de los tres años, el resultado es el efecto de la inflación, debido a que nuestras cifras están actualizadas. En el siguiente cuadro veámoslo con cifras históricas.

**ELIMINACIONES E INCORPORACIONES HISTORICAS
(CONSIDERANDO QUE NO EXISTE LA ACTUALIZACION)**

1999	"A"	Precio de venta de "A" a "B"	5,000	Se restan
		Costo fiscal histórico	<u>(1,928)</u>	
		Utilidad fiscal	3,072	
		X 48% (80%*0.60)	1,475	
	"B"	Depreciación fiscal histórica (375) (48%)	180	Se suman
	"A"	Depreciación fiscal histórica que habría tenido (217) (48%)	104	Se restan
2000	"B"	Depreciación fiscal histórica (500) (48%)	240	Se suman
	"A"	Depreciación fiscal histórica que hubiera tenido(260) (48%)	125	Se restan
2001	"B"	Depreciación fiscal histórica (292) (48%)	140	Se suman
	"A"	Depreciación fiscal histórica que hubiera tenido (152) (48%)	73	Se restan
	"B"	Utilidad fiscal en la venta al tercero		
		Precio de venta al tercero	6,000	
		Costo fiscal histórico	<u>(3,833)</u>	
		Utilidad fiscal	2,167	
		48%	1,040	Se restan
	"A"	Utilidad fiscal recalculada		
		Precio de venta al 3o.	6,000	
		Costo fiscal histórico	<u>(1,300)</u>	
		Utilidad fiscal	4,700	
		(4,700 * 48%)	2,256	Se suman
		Total de partidas que se suman	2,816	
		Total de partidas que se restan	<u>2,816</u>	
		Neto	0	

- f) Además se resta el monto de las pérdidas fiscales que amortice una controlada individualmente durante un ejercicio en el que se consolide, cuando dichas pérdidas se hayan generado en un año en el que todavía no se consolidaba (incorporación). Esto con objeto de evitar un perjuicio a la controladora y mantener la neutralidad que debe existir en el esquema de consolidación, ya que para consolidar se parte de las utilidades y pérdidas fiscales de las empresas del grupo. De no existir esta disposición, la controladora pagaría Impuesto Sobre la Renta consolidado sobre la utilidad fiscal de la controlada que estuviera en el supuesto que comento, siendo que ella no consolidó la pérdida que dicha controlada está amortizando individualmente, duplicándose para el grupo el pago del Impuesto Sobre la Renta al desconocerse en la consolidación las pérdidas en cuestión.
- g) Por último, la controladora en el cálculo de su resultado fiscal consolidado del ejercicio considerará las pérdidas por enajenación de acciones que obtengan las controladas y la controladora como un concepto especial de consolidación que disminuye la utilidad fiscal consolidada (se resta), y en los ejercicios en que dicha pérdida se amortice por la sociedad que la generó, la controladora considerará el monto de la amortización efectuada como un concepto especial de consolidación que se adicionará a la utilidad fiscal consolidada (se suma) con el objeto de eliminar su efecto ya que éste se reconoció en forma anticipada por la controladora.

Ejemplo:

Una controladora y su controlada tienen en 1999 los siguientes resultados:

Controladora	Utilidad fiscal	\$ 2,000
Controlada	Utilidad fiscal	\$ 1,000

La controlada tuvo en 1998 pérdida fiscal de \$500 misma que amortiza en 1999, la consolidación se inicia en 1999.

Declaraciones individuales:

Controladora:	Utilidad fiscal			
	Resultado fiscal	(\$2,000) (35%) =	\$ 700	ISR
Controlada:	Utilidad fiscal		1,000	
	Pérdida fiscal de 1998		(500)	
	Resultado fiscal		500	
	X 35%		175	ISR

Declaración consolidada:

Utilidad fiscal controladora:	\$2,000
Utilidad fiscal controlada	<u>1,000</u>
	\$3,000
Pérdida fiscal de 1997	<u>(500)</u>
Resultado fiscal consolidado	\$2,500
X 35%	\$875

Nota:

\$700 corresponden a la propia controladora, más \$175 que recibe de la controlada.

Se puede afirmar que estos conceptos especiales vienen a ser partidas de consolidación entre la suma algebraica de las utilidades y pérdidas fiscales de las empresas del grupo que consolida, y la utilidad o pérdida fiscal que se hubiera tenido de conformar todo el grupo una sola empresa, es decir el resultado fiscal consolidado.

Es indispensable tener un control estricto y adecuado de los conceptos especiales de consolidación a través de los años para asegurar su correcta aplicación y la neutralidad del esquema. Para ello sugiero asignar un número o clave de control a cada activo que se venda entre empresas del grupo, para su seguimiento.

Se podría decir que el ciclo de cada activo empieza la primera vez que se vende entre dichas empresas a partir del inicio de consolidación, y concluye cuando se vende a un tercero, o bien cuando se termine de depreciar en la empresa que lo haya comprado. Al concluir el ciclo, el neto de las

eliminaciones e incorporaciones relativas al activo de que se trate a través del tiempo, considerando su monto al 100% (ya que se toman en el porcentaje de participación accionaria de la controladora en cada controlada) y determinada sobre cifras históricas (ya que se toman actualizadas), el resultado sería cero, con lo que se comprueba la neutralidad del esquema.

De ser posible, creo que es recomendable llevar el control de las eliminaciones e incorporaciones que se tendrían con cifras históricas, para comprobar su correcta aplicación en el tiempo, además de llevarlo en cifras actualizadas, que son las que se incluyen en la determinación del resultado fiscal consolidado.

2.6. MODIFICACIÓN A LOS CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN Y RESULTADOS FISCALES DE AÑOS ANTERIORES.

El objeto de dichas modificaciones es el de actualizar el importe de los citados conceptos correspondientes a años anteriores en función del nuevo porcentaje de tenencia accionaria de la controladora en alguna controlada, cuando el mismo varía de un año a otro, ya sea que aumente o disminuya. En efecto si el porcentaje mencionado sube del 60% al 100% de un año a otro, el 40% del importe de años anteriores que antes le correspondía a los minoritarios, ahora pertenecerá a la controladora; así mismo los conceptos especiales por operaciones que se habían considerado efectuados en un 60% entre empresas del grupo y en un 40% con terceros, ahora se deberán considerar como efectuados al 100% con empresas del grupo.

Si disminuye la participación accionaria del 100% al 60%, el 40% de las pérdidas que se consolidaron en el grupo ahora pertenecen a los nuevos propietarios de esa parte, por lo que el grupo tendrá que devolver el efecto de haberlas consolidado a través de sumar su monto en la determinación del resultado fiscal consolidado, por su parte los conceptos especiales por operaciones que se habían considerado efectuadas al 100% entre empresas del grupo, ahora deberán considerarse efectuadas al 60% entre dichas empresas y 40% con terceros.

Las utilidades fiscales de años anteriores que se actualicen en esta forma, también se actualiza el Impuesto Sobre la Renta correspondiente, no debiendo generarse por ese motivo saldos a cargo o a favor con el fisco, ya que el impuesto se pagó en su momento, tanto en la parte que consolida como en la minoritaria. Para considerar los cambios de porcentaje de un año a otro se toman los cambios en la participación consolidable.

Con esta mecánica se mantiene lo que he mencionado reiteradas ocasiones, la neutralidad del esquema de consolidación.

Ejemplo 1:

En el año 1 la controladora pura tiene el 60% de las acciones de la

controlada; en el año 2 adquiere el restante 40%, con lo que llega a tener el 100% de las mismas.

Los resultados fiscales de ambas empresas en los años mencionados son los siguientes:

	AÑO 1	AÑO 2
Controladora Pura	Utilidad fiscal \$2,000	Utilidad fiscal \$1,500
Controlada	Pérdida fiscal \$1,000	Utilidad fiscal \$1,000

Para apreciar mejor el efecto de este ajuste, supongamos que no hubiera actualización de las pérdidas fiscales de la controlada cuando se amortizan en el año 2 individualmente en dicha empresa.

AÑO 1	Utilidad fiscal \$2,000	
	Pérdida fiscal (360)	(\$1,000) (60%) (0.60)
	Resultado Fiscal Consolidado 1,640	
	X 35%	\$574
		ISR Consolidado

AÑO 2	Utilidad fiscal \$1,500	
	Utilidad fiscal <u>600</u>	
	\$2,100	
	Modificación a Años anteriores <u>(240)*</u>	
	Resultado Fiscal Consolidado. 1,860	
	X 35%	\$651
		ISR Consolidado
	Impuesto total	\$1,225

(O sea 35% de \$3,500 que es la utilidad fiscal de la controladora en los dos años).

(*)

$$\frac{\text{Nuevo porcentaje de tenencia } 100\%}{\text{Anterior porcentaje de tenencia } 60\%} = 1.667 - 1 = 0.667$$

	\$ 360
	<u>X 0.667</u>
Modificación a la pérdida de años anteriores.	\$ 240

Ejemplo 2:

Se tienen los mismos resultados antes mencionados, pero por el contrario, en el año 1 la controladora posee el 100% de las acciones de la controladora, vendiendo en el año 2 el 40% a terceros, con lo que en dicho año tiene el 60%.

AÑO 1	Utilidad fiscal	\$2,000	
	Pérdida fiscal	<u>(600)</u>	(\$1,000) (100%) (0.60)
	Resultado Fiscal		
	Consolidado	1,400	
	X 35%	\$490	ISR Consolidado

AÑO 2	Utilidad fiscal	\$1,500	ISR Consolidado (Igual que el caso anterior)
	Utilidad fiscal	<u>360</u>	
		\$1,860	
	Modificación a Años anteriores	<u>240 *</u>	
		2,100	
	X 35%	735	
	Impuesto total	\$1,225	

(*)

Nuevo porcentaje de tenencia	60%	

Anterior porcentaje de tenencia	100%	= 0.60 - 1 = 0.40

	\$ 600
	<u>X 0.40</u>
Modificación a la pérdida de años anteriores.	\$ 240

Los conceptos que se actualizan por cambios en el porcentaje de participación accionaria de un año a otro son los que a continuación se mencionan, para lo cual se aplica el porcentaje de variación, que resulta de dividir dicho porcentaje correspondiente al año en que el mismo haya variado, entre el que se haya tenido el año anterior.

- Utilidad o pérdida fiscal de las controladas.
- Utilidad o pérdida en venta de acciones, terrenos y activos fijos, obtenida en operaciones efectuadas entre empresas del grupo.
- Utilidad fiscal obtenida de fusión, liquidación o reducción de capital, en operaciones efectuadas entre empresas del grupo.
- Pérdidas fiscales generadas en algún año anterior al inicio de la consolidación, amortizadas por la controlada de que se trate.

- El Impuesto Sobre la Renta correspondiente a la utilidad fiscal que se modifique.
- Los efectos originados por la deducción de inversiones adquiridas de otras empresas del grupo.
- La deducción de pérdidas en venta de acciones de sociedades controladas.

Ejemplo 1:

El porcentaje de tenencia accionaria de la controladora en la controlada sube del año 1 al año 2, del 60% al 72%, por lo que se tiene un porcentaje de variación de 1.20 (72/60). Suponiendo que la única partida sujeta a actualización es la utilidad fiscal del año anterior de la controlada, que en el año 1 fue de 300 y se incluyó por 108 ($300 \times 60\% \times 0.60 = 36\%$).

Ajuste:

(108) (20%)* = 22 Se suman en la determinación del resultado fiscal consolidado del año anterior.

(*) Cociente de variación menos 1.

Con ello la utilidad fiscal queda ajustada a \$130 (108+22), que es el 43.2% de \$300.

Participación consolidable: $72\% \times 0.60 = 43.2\%$

Así mismo, se modifica el Impuesto Sobre la Renta causado sobre la utilidad modificada 37.8 (35% sobre 108) $\times 20\% = 7.6$ quedando en \$45.4.

Este ajuste al Impuesto Sobre la Renta se acredita contra el impuesto causado por la modificación a la utilidad fiscal, por lo que no hay pago adicional, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual es correcto, ya que el impuesto se cubrió totalmente, en su oportunidad, tanto en su parte mayoritaria como en la minoritaria, de acuerdo al artículo 57-Ñ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el año 3 el porcentaje sube al 90%, con un cociente de variación de 1.25 (90%/72%).

Ajuste:

$\begin{array}{r} \$130 \\ \times 1.25 \\ \hline \$162 \end{array}$	Que es el 54% de \$300
Ajuste al ISR causado :	\$45.40
	$\times 1.25$
	\$56.75 (35% de \$162)

Ejemplo 2:

El porcentaje de tenencia baja del 80% al 60%, del año 1 al año 2 (cociente de variación de 0.75). Las únicas partidas que se modifican son la pérdida fiscal de la controlada, que fue de 500, habiéndose incluido por \$240 (500 * 80%*0.60) en el año 1, y la utilidad en venta de un terreno por \$200, que se incluyó por \$96

Ajuste por la pérdida fiscal = (\$240) (25%)* = **\$60**

Se suman en la determinación del resultado fiscal consolidado del año 2.

*Cociente de variación menos 1 (1.25-1.00 = 25%)

La pérdida del año 1 se ajusta a \$180 (240-60) que es el 36% de \$500

Los \$60 pasaron a pertenecer a los minoritarios, regresando la controladora esa pérdida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para evitar duplicidad.

Ajuste por la utilidad fiscal en la venta del terreno:

(96) (25%) = **\$24** se suman en el año 2.

Representan la parte de la utilidad fiscal en la venta del terreno que se considera efectuada con terceros.

2.7. APLICACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES

ACTUALIZACIÓN DE LA PÉRDIDA FISCAL CONSOLIDADA

Según el artículo 57-E, fracción II, dicha pérdida se actualiza cuando se amortice contra la utilidad fiscal consolidada de algún año posterior, en los términos, que señala el artículo 55 para las demás sociedades. Las demás reglas contenidas en el artículo citado le son aplicables a la pérdida fiscal consolidada, en cuanto al plazo para su amortización, la pérdida del derecho a su amortización cuando se deje de hacer pudiéndose haber hecho, así como la prohibición de transferirla a otra empresa por fusión y la restricción para la fusionante en relación a la amortización de sus propias pérdidas generadas antes de la fusión.

En el evento en que las pérdidas fiscales obtenidas por la controladora (cuando no sea pura) o por una sociedad controlada se haya restado para la determinación del resultado fiscal consolidado y respecto de las mismas se hubiera presentado la hipótesis de pérdida del derecho a su disminución en los términos del artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de no haber consolidación, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho respectivo, para lo cual el monto equivalente de las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso, se actualizará por el período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en que se adicionen o disminuyan.

En el caso de la controladora, las pérdidas que se consideran para los fines expuestos serán aquéllas distintas de las que deriven de su actividad como tenedora de acciones de sus sociedades controladas.

AMORTIZACIÓN INMEDIATA DE PÉRDIDAS FISCALES

La primera ventaja financiera del esquema que analizo es el amortizar en forma inmediata las pérdidas de unas empresas contra las utilidades de otras de un mismo grupo. Antes la diferencia entre consolidar y no hacerlo era enorme en este sentido, si el grupo tenía empresas perdedoras, ya que el

monto de las pérdidas no se actualizaba por la inflación, y al amortizarse en la propia perdedora en un año posterior obviamente se perdía una parte importante del valor real de dichas pérdidas. Ahora, como si se actualizan, la ventaja de amortizar en forma inmediata las pérdidas vía la consolidación contra el hacerlo en forma individual en un año posterior actualizadas, es menor; sin embargo sigue siendo conveniente dado el costo de oportunidad del dinero.

Ejemplo:

Supongamos el caso de dos empresas que consolidan, una controladora pura y una controlada al 100%, que en el año 1 y el año 2 tienen los siguientes resultados:

	AÑO 1	AÑO 2
Controladora pura:	Utilidad fiscal \$1,000	Utilidad fiscal \$500
Controlada:	Pérdida fiscal (600)	Utilidad fiscal \$900

Así mismo asumimos que el factor de actualización aplicable a las pérdidas es de 1.333 del año 1 al año 2.

Veamos que sucede si no se consolida:

Año 1 Controladora causa ISR por (35% de \$1,000)= **\$350**

Año 2 Controladora (\$500)(35%) = **\$175**

Controlada	Utilidad fiscal	\$900	
	Pérdida año anterior	(800)*	
	Resultado fiscal	\$100	
	X 35%		\$35
	Total año 2		\$210
	Total pagado en los dos años		\$560

(*) Pérdida del año 1 por el factor de actualización 1.3333
 (\$600)(1.3333) = **\$800**

Consolidando:

Año 1 Controladora Controlada	Utilidad fiscal	\$ 1,000	
	Pérdida fiscal	<u>(360)</u>	(600*100%*.60)
	Resultado fiscal consolidado	\$ 640	
	X 35%	\$224	ISR Consolidado

Año 2 Controladora Controlada	Utilidad fiscal	\$ 500	
	Utilidad fiscal	<u>540</u>	(900*100%*.60)
	Resultado fiscal consolidado	\$ 1,040	
	X 35%	\$364	ISR Consolidado
	Total pagado en los dos años	\$588	

ISR pagado por la participación minoritaria de la controlada \$14
 $(35)*(0.40) = \$14$ Total pagado en los dos años $\$588 + \$14 = \$602$

Los 68 de más que se pagan respecto a no consolidar (a pesos corrientes), se debe a la actualización de la pérdida que la controladora tuvo en el año 1, y amortizó en el año 2, que tuvo efecto en el ámbito individual pero no en el ámbito consolidado; de cualquier forma es ventajoso consolidar, ya que el pago es posterior, como puede verse. Debe considerarse el costo de oportunidad y el costo financiero del dinero.

Si se hace la comparación a pesos constantes descontando el efecto de la inflación, el pago total debe ser el mismo; la ventaja en el interés real o costo de oportunidad.

$$(600)*(0.60) = 360$$

$$(\$360) (1.3333) = (\$480) - (\$360) = (\$120)(35\%) = \$42$$

RESUMEN CAPÍTULO 2

El aspecto que me ocupa es principalmente fiscal, y por ello tengo que analizar los ordenamientos fiscales referentes a ello; dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está legislado del artículo 57-A al 57-O.

Para consolidar fiscalmente se deben cubrir tres requisitos principalmente; el primero ser residente en México, el segundo propietario de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra sociedad y el tercero, en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto deben ser propiedad de otra u otras sociedades salvo que exista un acuerdo amplio de intercambio de información con el país en que residan.

Además, se debe contar por escrito con la conformidad del representante legal de las controladas; obtener autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presentando solicitud a más tardar el 15 de agosto del año anterior a aquel en que se va a consolidar, indicando que empresas serán controladas.

Una vez ejercida la opción se debe seguir pagando el impuesto en la misma forma durante cinco años, además de estar obligado a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

Cubiertos todos los requisitos y ejercida la opción se determina la participación consolidable de la controladora en cada controlada, para lo cual se multiplica la participación accionaria que tiene la sociedad controladora de manera directa o indirecta al cierre del ejercicio en la o las controladas por el factor de 0.60; las controladoras se dividen en puras e impuras, para saber dentro de que clasificación se encuentra, habrá que calcular una proporción, como se indica en el inciso 2.1 de este capítulo; si la proporción es igual o superior al 80% es controladora pura y consolidará al 100%, en caso contrario su participación consolidable será del 60%.

La Ley establece una serie de obligaciones tanto para la empresa controladora, como para las empresas que sean controladas; entre ellas está el llevar registros que permitan identificar las operaciones intercompañías.

Uno de los aspectos más importantes vistos en este capítulo, sin duda, es el procedimiento de consolidación; la Ley nos dice que se suma la utilidad obtenida por las empresas controladas del grupo y se resta la pérdida fiscal que haya, sin actualizar; a la utilidad o pérdida de la controladora al 100% o al 60% si es pura o impura respectivamente, son olvidar que el resultado fiscal de las controladas se suman o restan en la proporción de la participación consolidable que la controladora haya tenido al cierre del año en ellas.

Posteriormente se suman o restan los conceptos especiales de consolidación del ejercicio y los ajustes por modificación a la tenencia accionaria de la controladora sobre las controladas de una año a otro; en caso de que el resultado de todo lo anterior sea positivo, se tendrá una utilidad fiscal consolidada, a la que se le restan en su caso las pérdidas fiscales consolidadas de años anteriores pendientes de amortizar, obteniendo así el resultado fiscal consolidado, al que se aplica la tasa del impuesto sobre la renta para tener el impuesto consolidado causado.

CAPÍTULO 3. IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

3.1. ASPECTOS GENERALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El día 31 de diciembre de 1988 el Diario Oficial de la Federación da a conocer un nuevo impuesto, al cual le denominó “Ley del Impuesto al Activo de las Empresas”, entrando en vigor a partir del 1 de enero de 1989 como un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta. Esta Ley tuvo diversas modificaciones en los años subsecuentes, uno de los cambios fue el propio nombre, quedando sólo el de Ley del Impuesto al Activo.

Uno de los objetivos principales de este impuesto es que contribuyan con el gasto público las empresas, que por motivo de sus operaciones estén librados del Impuesto Sobre la Renta al declarar pérdidas, aduciendo las autoridades fiscales que uno de los objetivos al crear un negocio es obtener utilidades por su operación.

Este tributo se estableció originalmente en un 2% por razones de que toda aportación de capital generaría como mínimo una tasa del 6% de utilidad anualmente, misma que gravada a una tasa del 35% como estaba vigente en esos momentos da como resultado un 2.10%, que por comodidad se ajustó a 2%.

El 28 de diciembre de 1994 reforman la tasa impositiva para la determinación de este impuesto, haciendo una reducción del 10%, quedando en 1.8% vigente a la fecha.

Las empresas del grupo que consolidan y están obligadas al pago de este impuesto deben determinarlo de conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto al Activo como cualquier empresa “normal” y con las restricciones del esquema de consolidación (participación accionaria y eliminación de operaciones entre el grupo).

La determinación del valor promedio de los activos, inventarios y pasivos, como ya mencioné, es similar al de cualquier persona moral o física con actividades empresariales.

A continuación vemos el procedimiento incluido en el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo:

Más	Valor promedio de los activos financieros consolidados.
Más	Valor promedio de los activos depreciables y terrenos consolidados.
Menos	Valor promedio de inventarios consolidados.
	Valor promedio de pasivos financieros consolidados.
Igual =	Valor promedio de los activos del ejercicio consolidados
Por	1.8% (Tasa)
Igual =	Impuesto al Activo Consolidado del Ejercicio

3.2. PARTICULARIDADES EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, establece que los grupos que consoliden fiscalmente para efectos del Impuesto Sobre la Renta, también lo harán para el Impuesto al Activo, con el siguiente procedimiento:

Se suma el valor de los activos que se incluyen en la base de este impuesto, de la controladora al 100% o al 60%, si es pura o no respectivamente, y de las controladas en función a la participación accionaria que la primera tenga en cada una de éstas, en forma similar a como se hace en el Impuesto Sobre la Renta.

Congruentemente se debe considerar respecto de los activos fijos que hayan sido objeto de compra-venta entre empresas del grupo a partir del inicio de la consolidación, el valor fiscal que tendrían en la empresa que originalmente era la propietaria, o sea el que tenga para efectos de consolidación de Impuesto Sobre la Renta. Como es lógico, no se incluyen cuentas por cobrar que se tengan con controladas que no causen el Impuesto Sobre la Renta consolidado.

Del total de activos se resta el valor de las deudas que tengan las empresas del grupo que causen Impuesto Sobre la Renta, también en la proporción consolidable citada. La valuación de los activos y pasivos que conforman la base del Impuesto al Activo se hará en la misma forma en que se hace en cada empresa individualmente conforme a la Ley. De hecho, se debe partir de los cálculos individuales, haciendo los ajustes que correspondan. Se tiene la opción de consolidar el Impuesto al Activo en función de la participación consolidable conforme al artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o de acuerdo a la participación accionaria de acuerdo con el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Esta opción podrá tomarse siempre que la controladora y todas sus controladas ejerzan la misma opción, la cual no podrá variar mientras permanezca la consolidación fiscal.

Para estos efectos la controladora presentará un aviso dentro de los dos primeros meses del ejercicio en que comience a determinar su resultado

fiscal consolidado, ante las oficinas autorizadas. El importe que corresponda a la participación no consolidable se enterará por la sociedad controladora o controlada, según corresponda, ante las oficinas autorizadas.

El consolidar el Impuesto al Activo del grupo junto con el Impuesto Sobre la Renta del mismo, además de ser lo técnicamente correcto, pues de otra forma sería inmanejable el esquema, puede evitar perjuicios a grupos en que unas empresas causen Impuesto Sobre la Renta y otras Impuesto al Activo.

Persiste el hecho de poder consolidar el Impuesto al Activo en el porcentaje de tenencia accionaria y no ejercer la opción que establece el artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando no se presenta el aviso mencionado anteriormente (Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo).

Vemos el siguiente ejemplo:

Un grupo de dos empresas tiene los siguientes resultados individuales:

	Utilidad o Pérdida fiscal	ISR	IA
Controladora	\$1,000	\$350	\$100
Impuesto causado		350	
Controlada:	500	175	250
Impuesto causado:		175	75

No consolidando:

ISR	350 + 175 =	\$ 525
IA		<u>75</u>
TOTAL		\$ 600

Consolidando:

ISR		\$ 525
-----	--	---------------

La diferencia es precisamente los \$80 de Impuesto al Activo que causa la controlada a nivel individual, que al consolidar en lugar de dárselos al fisco se los entrega a la controladora, misma que no se los paga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por tener un Impuesto Sobre la Renta consolidado mayor al Impuesto al Activo consolidado.

ISR Consolidado = \$525 IA = \$350

La controladora asume el papel de Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la controlada en la proporción de su participación accionaria en esta última, debiendo devolverle el Impuesto al Activo, actualizado conforme a la Ley, cuando tenga el derecho por generar un Impuesto Sobre la Renta mayor al Impuesto al Activo, en cualquiera de los diez ejercicios siguientes.

3.3. DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO GENERADO ANTES DE CONSOLIDAR.

Esta situación como muchas otras, no está prevista en la Ley. El hecho de que en el año en que se causó el Impuesto al Activo se le enteró a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por no ser controlada, y en el año en que se causó el Impuesto Sobre la Renta (mayor al Impuesto al Activo) el mismo se la pague a la controladora conforme a su tenencia accionaria, por ser ya una controlada, no cambia el derecho de esta última a que se le devuelva el Impuesto al Activo de años anteriores actualizado.

Sin embargo en la práctica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por lo general ha retrasado en estos casos la devolución. Esta situación se puede dar por la incorporación al grupo que consolida de una nueva empresa, o por el incremento de la participación accionaria de la controladora en ella.

Lo estrictamente correcto y neutral sería que al incorporar a una empresa con Impuesto al Activo por recuperar, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le entregara a la controladora el importe del mismo actualizado a esa fecha, y dicha empresa a su vez lo devolviera a la controlada cuando ésta generara el derecho a su devolución individualmente.

De la misma manera, al desincorporar una empresa la controladora entregará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el importe citado y dicha Secretaría lo devolviera a la excontrolada en las mismas condiciones. En el caso de aumento o decremento de la participación accionaria sucedería lo mismo, en la parte correspondiente al aumento o disminución habido.

El problema aquí radica en que para efectos del Impuesto al Activo no hay una mecánica similar a la del artículo 57-M de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que actualice la situación fiscal de la controlada cuando aumenta o disminuye la participación accionaria citada, o cuando hay una incorporación o una desincorporación de una controlada.

Por tal motivo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió la regla 4.11 dentro de las reglas generales para 2000, que a la letra señala:

Las sociedades controladoras podrán obtener la devolución o efectuar la compensación del IA por ellas pagado en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores, contra el ISR consolidado determinado en el ejercicio, siempre que dichas sociedades y todas sus controladas hubieran ejercido la opción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 57-E de la Ley del ISR.

Cuando el IA recuperado sea menor al excedente del ISR consolidado sobre el IA consolidado del mismo ejercicio, hasta por la diferencia, la sociedad controladora podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del IA pagado por sus sociedades controladas con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, siempre y cuando tanto la sociedad controladora como la sociedad controlada de que se trate se ubiquen, en el mismo ejercicio, en el supuesto del artículo 9o., cuarto párrafo de la Ley del IA y además se sujete a lo dispuesto en esta regla, y el IA pagado por la sociedad controlada no haya sido recuperado con anterioridad.

A. Las sociedades controladas deberán ubicarse en el supuesto del artículo 9, cuarto párrafo de la Ley del IA, para tener derecho a la devolución o compensación del IA pagado en los ejercicios anteriores a su incorporación al régimen de consolidación, sin que exceda de los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en que se genera el derecho de obtener la devolución y únicamente por la participación no consolidable.

B. La sociedad controladora deberá ubicarse en el supuesto del cuarto párrafo del artículo 9, de la Ley del IA, para ejercer el derecho a la devolución o compensación del IA pagado a nivel consolidado, en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores.

Una vez recuperado el IA pagado por la sociedad controladora y de ser mayor el monto en que excede el ISR consolidado al IA, también consolidado, al IA recuperado, hasta por la diferencia de estos montos, la sociedad controladora podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del IA pagado por sus sociedades controladas con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, sin exceder de los diez ejercicios anteriores a aquél en que se genera el derecho a la devolución.

La sociedad controladora podrá obtener la devolución o efectuar la compensación del IA pagado por la sociedad controlada con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, incluso cuando la sociedad controlada hubiera recuperado la parte minoritaria en ejercicios anteriores, siempre y cuando se cumpla con lo señalado en el primer párrafo de esta regla.

Al efecto, el monto de la devolución o de la compensación se determinará en proporción a la participación consolidable de la sociedad controladora en sus sociedades controladas al cierre del ejercicio en que se genere el derecho a la devolución, y de acuerdo a lo siguiente:

1. La devolución o compensación procederá primeramente por el impuesto pagado por la sociedad controlada en el ejercicio más antiguo y así sucesivamente hasta llegar al impuesto pagado en el ejercicio más reciente. En caso de que dos o más sociedades controladas tengan IA pagado en el mismo ejercicio, se aplicará primero el que corresponda a aquélla sobre la que la controladora tenga mayor participación consolidable.

2. En el supuesto de que la antigüedad y la participación consolidable de la sociedad controladora en dos o más sociedades controladas sean coincidentes, se considerará del importe mayor al menor, y si persiste la igualdad de los tres conceptos mencionados se aplicará indistintamente al IA pagado por cualquiera de dichas sociedades controladas, hasta agotar el monto de IA que tenga derecho a recuperar la sociedad controladora.

C. La sociedad controlada podrá reducir del monto del ISR del ejercicio que deba entregar a la controladora en el ejercicio siguiente a aquél en el que la sociedad controladora obtuvo la devolución o efectuó la compensación del IA, el IA pagado en los ejercicios anteriores a su incorporación al régimen de consolidación, que hubiese sido devuelto o que hubiese compensado la sociedad controladora.

D. La sociedad controladora deberá llevar un registro individual por cada una de sus sociedades controladas, en el cual registrará, por ejercicio fiscal, el monto del IA pagado por sus sociedades controladas con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación. En este registro deberá también asentar el monto de las devoluciones obtenidas o compensaciones

efectuadas, así como los efectos de la incorporación o desincorporación de sociedades controladas y disminuciones en la tenencia accionaria. Este registro deberá anexarse al dictamen fiscal que en términos del Código presente la sociedad controladora. Asimismo, deberá informar a la sociedad controlada el monto del IA por el que obtuvo la devolución o efectuó la compensación a que se refiere el rubro C de esta regla.

La sociedad controlada deberá llevar también un registro individual, en el cual asentará el monto del IA pagado con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, así como de las devoluciones o compensaciones de la parte no consolidable y del impuesto que hubiese reducido con motivo de la devolución obtenida por la sociedad controladora o por la compensación efectuada por ésta en términos de la presente regla. Este registro deberá anexarse al dictamen fiscal que en términos del Código presente la sociedad controlada.

E. La compensación a que se refiere esta regla, sólo podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio y cumpliendo, en su caso, con los requisitos establecidos en el Código y en las reglas correspondientes. Además, la sociedad controladora deberá presentar, dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que efectúe la compensación, un aviso ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.

F. En el caso de desincorporación de una sociedad controlada del régimen de consolidación, la sociedad controlada que se desincorpore sólo tendrá derecho a la devolución del IA pagado antes de su incorporación, cuando no hubiese efectuado la reducción a que se refiere el rubro C de la presente regla. Asimismo, deberá presentar copia de la declaración complementaria en la cual la sociedad controladora haya enterado ante las oficinas autorizadas el IA que le hubiese sido devuelto o que hubiera compensado en términos de los puntos A y B de esta regla. En este caso, la devolución a la sociedad controlada se efectuará en el mismo monto que hubiese enterado la sociedad controladora con motivo de la desincorporación de la sociedad de que se trate, actualizado a partir del mes inmediato anterior a aquél en que se presentó la declaración complementaria y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que obtenga dicha devolución.

G. En caso de que la participación consolidable de la controladora en sus sociedades controladas disminuya de un ejercicio a otro, la sociedad

controladora deberá pagar ante las oficinas autorizadas el impuesto que respecto de dicha sociedad controlada le hubiese sido devuelto o hubiese compensado en la parte que corresponda a la disminución de la participación consolidable. El pago deberá efectuarse en la declaración correspondiente al ejercicio en que haya variado la participación consolidable. Por la variación ascendente de la parte minoritaria que no consolida, la controlada sólo podrá obtener la devolución por la misma cantidad que hubiese enterado ante las oficinas autorizadas la sociedad controladora con motivo de la variación en la tenencia accionaria.”

Con lo que se establece el procedimiento para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proceda a devolver a las empresas que consolidan fiscalmente, el Impuesto al Activo (IA) que una controlada haya pagado en un año anterior a su incorporación al grupo que consolida, cuando el derecho a su devolución (o compensación de acuerdo con la regla específica de la miscelánea) por haber generado un Impuesto Sobre la Renta mayor al Impuesto al Activo, de acuerdo con el Artículo 9, 4o. párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, ocurra en un ejercicio que no se consolida.

La controladora tiene el derecho a recuperar el Impuesto al Activo consolidado pagado en los diez años anteriores, cuando genere Impuesto Sobre la Renta consolidado mayor al Impuesto al Activo consolidado en algún ejercicio, vía devolución o compensación (derecho conforme a la Ley del Impuesto al Activo).

Cuando el Impuesto Sobre la Renta consolidado menos el Impuesto al Activo consolidado es mayor al Impuesto al Activo consolidado recuperado de años anteriores, hasta por la diferencia, la controladora puede pedir la devolución o efectuar la compensación del Impuesto al Activo pagado por sus controladas en un año anterior al de su incorporación al grupo, siempre que ambas empresas hayan generado Impuesto Sobre la Renta consolidado mayor al Impuesto al Activo consolidado e individual, respectivamente, en el mismo ejercicio y obviamente, dicho Impuesto al Activo no haya sido recuperado antes.

Para ello la controladora aplicará la proporción de su participación accionaria en la controlada de que se trate, en el ejercicio en que el Impuesto Sobre la Renta es mayor al Impuesto al Activo.

Si varias controladas se ubican en el supuesto señalado en un mismo año, la recuperación del Impuesto al Activo de años anteriores se hará por cada una de ellas, hasta por la diferencia entre el Impuesto Sobre la Renta consolidado y el Impuesto al Activo consolidado también, y en el siguiente orden:

- Primero por la que haya causado el Impuesto al Activo a recuperar en el año más antiguo (desde luego sin ir más allá de los diez años anteriores).
- Si hay dos a más con la misma antigüedad, en la que se tenga mayor participación.
- Si hay dos con la misma antigüedad y participación, la de mayor importe.
- Si hay dos o más con la misma antigüedad, participación e importe, es indistinto.

La controladora podrá reducir (acreditar) del monto a pagar a la controladora en sus anticipos y ajuste del año siguiente, el que aquélla haya recuperado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La controladora deberá llevar para tal efecto un registro por cada controlada por la que recupere Impuesto al Activo, identificando Impuesto al Activo por recuperar de cada año, Impuesto al Activo recuperado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Impuesto al Activo recuperado por la controlada de la controladora, así como los efectos de incorporaciones, desincorporaciones y disminuciones en la tenencia accionaria, de la cual deberá informar en el dictamen fiscal.

La controladora deberá informar a la controlada que se ubique en este caso, del Impuesto al Activo pagado por ella en años anteriores que haya recuperado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La controlada podrá pedir la devolución del Impuesto al Activo de años anteriores conforme a esta regla en la parte minoritaria del año en que el Impuesto Sobre la Renta es mayor al Impuesto al Activo, debiendo también llevar registros y revelar información en el dictamen fiscal.

En el caso de que se opte por la compensación para recuperar el Impuesto al Activo, se deberá dar el aviso respectivo, dentro de los cinco días siguientes ante la Administración Especial de Recaudación.

Si una controlada se desincorpora del grupo, sólo tendrá derecho a recuperar el Impuesto al Activo pagado antes de su incorporación al mismo, en caso de que no lo haya recuperado a través de la controladora, cuando tenga en un año Impuesto Sobre la Renta mayor a Impuesto al Activo.

Cuando una controlada se desincorpore y la controladora haya recuperado el Impuesto al Activo pagado por una misma antes de su incorporación, esta última deberá devolver al Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el monto de lo recuperado, mismo que a su vez podrá ser solicitado por la controlada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público actualizado, desde el mes anterior a aquel en que la controladora lo devolvió, hasta el mes anterior a aquél en que obtenga la devolución.

El mismo mecanismo procederá cuando exista disminución en la participación accionaria de un año a otro, por la parte del Impuesto al Activo recuperado conforme a esta regla que corresponda a dicha disminución.

Como se puede ver en los párrafos anteriores, esta regla no prevee que cuando una controlada haya recuperado Impuesto al Activo pagado por una controlada antes de su incorporación, hasta por el importe de dicha recuperación ya no puede acreditar la diferencia entre el Impuesto Sobre la Renta consolidado y el Impuesto al Activo consolidado, contra el Impuesto al Activo consolidado de años siguientes, lo cual en caso de hacerse podría dar lugar a la recuperación de dos veces el Impuesto al Activo (distintos) con un mismo Impuesto Sobre la Renta.

El último párrafo de esta regla prevee el caso de disminución de la participación accionaria en una controlada por la que se recuperó Impuesto al Activo de años anteriores, pero nada menciona para el caso de aumento de dicha participación en un año posterior.

Puede apreciarse la enorme complejidad de la disposición en sí, además

de los controles y registros que deben llevarse en estos casos; lo más importante en la práctica es ver que realmente se obtengan estas devoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en un plazo razonable, cuando no se pueda aplicar la compensación.

Por otra parte, creo que el imponer todos estos requisitos para la recuperación del Impuesto al Activo que comenté, excede los alcances de la Ley, ya que la controlada había generado ya el derecho a recuperar el Impuesto al Activo en el año en que lo pagó, mismo que no debe verse alterado por su incorporación a un grupo que consolide; sin embargo es mejor cumplir con la misma y darle el seguimiento adecuado a fin de no tener problemas con las autoridades hacendarias.

3.4. IMPUESTO EN BASE AL EJERCICIO EN CURSO O AL CAUSADO EN EL CUARTO AÑO ANTERIOR .

Cada empresa controlada puede optar o no por la alternativa (en conocimiento de que quien lo haga, deberá seguir haciéndolo en los años posteriores). Ahora bien la controladora puede también optar o no por calcular su Impuesto al Activo en base al artículo 5-A, tomando los activos y pasivos de todas las empresas del grupo en el año en curso, o bien los activos y pasivos del cuarto año anterior a éste, de todas las empresas del grupo, aunque ello no está lo suficientemente claro en la Ley (Opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo).

Cabe mencionar que a partir del año de 1999 se han publicado en el Diario Oficial de la Federación, Decretos que eximen del pago del Impuesto al Activo a los contribuyentes causantes de este impuesto, siempre y cuando sus ingresos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en dicho ejercicio, no excedan de las cantidades que se presentan a continuación:

Ejercicio	Ingresos para efectos de la Ley del ISR	Fecha de Publicación
1999	12,000,000.00	19/03/1999
2000	13,500,000.00	21/02/2000
2001	14,700.000.00	22/03/2001

RESUMEN CAPÍTULO 3

La Ley del Impuesto al Activo se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 1988, entrando en vigor e 1° de enero de 1989, y fue concebido como un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta en virtud de muchas empresas venían presentando sus declaraciones con pérdida y por consiguiente sin pago de ISR.

Los sujetos de este impuesto los clasificó en cuatro grupos:

Residentes en México:

- Personas Morales
- Personas Físicas con actividades empresariales.

Residentes en el extranjero:

- Con establecimiento permanente en el país, por activo en el país.
- Sin establecimiento permanente, pero que mantengan inventarios en el país.

Personas físicas o morales que realicen actividades empresariales:

- Que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, utilizados por otro contribuyente con actividades empresariales.

Empresas de sistema financiero:

- Por activo no afecto a su intermediación

El artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo indica que los grupos que consoliden fiscalmente para efectos de la ley del Impuesto Sobre la Renta, también lo harán para el Impuesto al Activo; sumando el valor de los activos que se incluyen en la base de este impuesto, de la controladora al 100% o al 60% si es pura o no respectivamente, y de las controladas en función a la participación accionaria que tenga la controladora en forma congruente a como se hace en el Impuesto Sobre la Renta; al total de activos se resta el valor de las deudas que tengan las empresas también en la proporción

consolidable. La valuación de los activos y pasivos que conforman la base del Impuesto al Activo se hace de la misma forma en que se hace en cada empresa individualmente conforme a la ley; de hecho partimos de los cálculos individuales, haciendo los ajustes correspondientes para reflejar el valor fiscal que tendrían los activos fijos en la empresa que originalmente era propietaria por operaciones celebradas entre empresas del grupo.

Existe la posibilidad de consolidar en Impuesto al Activo en función a la participación consolidable de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 57-E o de acuerdo a la participación accionaria según el artículo 13 de la ley del Impuesto al Activo, para estos efectos la controladora deberá presentar aviso dentro de los dos meses del ejercicio en que comience a determinar su resultado fiscal consolidado, ante las oficinas autorizadas.

CAPÍTULO 4. OTROS ASPECTOS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

4.1. PAGOS PROVISIONALES, AJUSTE Y DECLARACIÓN ANUAL

- Para las controladoras puras, la Ley establece que deberán calcular el pago provisional considerando los ingresos propios y el coeficiente de utilidad consolidado determinado con base en los ingresos nominales de todas las controladas y de la controladora y la utilidad fiscal consolidada, para lo cual los ingresos y los demás conceptos que implica el cálculo del coeficiente de utilidad se considerarán en la participación consolidable .
- La controladora que no sea pura calculará el pago provisional con el coeficiente de utilidad que le correspondería como si no determinara su resultado fiscal consolidado por el total de sus ingresos.
- En la declaración de consolidación se acreditarán los pagos provisionales y el ajuste efectivamente enterados por la controladora y las controladas, en la participación consolidable al cierre del ejercicio.
- La controladora deberá llevar su cuenta de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida como si no hubiera consolidado.
- La sociedad controladora que hubiere distribuido dividendos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, podrá acreditar el impuesto diferido que tengan que cubrir contra el impuesto que por el mismo concepto tenga que pagar las controladas al distribuir dividendos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, en la participación consolidable.
- En concordancia con lo anterior, se deroga el artículo 57-P (entra en vigor el 1° de enero de 1999) relativo al ajuste semestral consolidado.
- Las controladoras no puras utilizarán el coeficiente de utilidad establecido por las controladoras puras por los ingresos derivados de su actividad como tenedora de las acciones de sus sociedades controladas y por los ingresos distintos a los mencionados, calcularán el coeficiente de utilidad que le correspondería como si no hubiera consolidado. Así como lo señala el artículo 57-Ñ de la Ley.

consolidado. Así como lo señala el artículo 57-Ñ de la Ley.

- Para el caso de que el grupo opte por consolidar el Impuesto al Activo de acuerdo a la participación consolidable (Artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), las sociedades controladas y controladora deberán calcular y enterar sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación ante las oficinas autorizadas. Mediante regla 3.7.12. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, se establece la obligación de la controladora de efectuar sus pagos provisionales consolidados y de acreditar la participación consolidable de los anticipos hechos por las controladas.

- El artículo 5º transitorio del Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1998, establece que: *“Por los ejercicios de 1999 y 2000, la controladora adicionalmente a lo establecido en el artículo 57-Ñ de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estará obligada a efectuar pagos provisionales consolidados conforme al procedimiento y reglas establecidos en dicha Ley. Para estos efectos, considerará los ingresos de todas las controladas y los suyos propios en la participación consolidable, salvo por los ingresos de aquellas controladas que estén a lo dispuesto en el inciso g) de esta fracción, y el coeficiente de utilidad aplicable será el de consolidación, determinado éste conforme a lo dispuesto en dicho artículo. Contra los pagos provisionales consolidados calculados conforme a este párrafo y el ajuste a que se refiere el siguiente párrafo, podrá acreditar los pagos provisionales y el ajuste efectivamente enterados por cada una de las controladas y por ella misma, en la participación consolidable. En ningún caso la controladora podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por las controladas con anterioridad a la presentación de la declaración de consolidación del ejercicio.*

- *Por los ejercicios señalados en el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá realizar el ajuste consolidado del impuesto sobre la renta correspondiente a los pagos provisionales consolidados, aplicando en lo conducente lo previsto en la fracción III del artículo 12-A y en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando los conceptos que intervienen en el cálculo con base en*

la participación consolidable.”

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO DE PAGOS PROVISIONALES DE ISR

El artículo 12 de la LISR establece el procedimiento para realizar el cálculo de los pagos provisionales

Este procedimiento es el siguiente:

Ingresos nominales del período desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago

- (x) Coeficiente de utilidad
- (=) Utilidad fiscal estimada
- (-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
- (=) Utilidad fiscal para pagos provisionales
- (x) Tasa de Impuesto
- (=) Impuesto del período
- (-) Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
- (=) Monto del pago provisional

Determinación de los ingresos nominales de acuerdo al artículo 12 de la LISR.

Ingresos acumulables
(Excepto ganancia inflacionaria)

(+) Intereses devengados a favor

(+) Ganancia cambiaria

Ingresos nominales

Ejemplo:

Determinación de los ingresos nominales de la empresa “X”, S. A., la cual tiene los siguientes ingresos:

Concepto	Contable	Fiscal
Ventas	2,000,000	2,000,000
Descuento sobre ventas	350,000	
Ventas netas	1,650,000	
Intereses devengados	300,000	
Ganancia inflacionaria		450,000
Interés acumulable		80,000
Ganancia cambiaria	20,000	
Totales	1,970,000	2,530,000

INGRESOS NOMINALES	
Ventas	2,000,000
Intereses devengados	300,000
Ganancia cambiaria	20,000
Ingresos nominales	2,320,000

El coeficiente de utilidad se calcula de la siguiente forma (Art. 12-A):

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Utilidad fiscal del último ejercicio de 12 + meses} + \text{Deducción inmediata} + \text{Deducción de inversiones según decreto de 24/12/96}}{\text{Ingresos nominales del mismo ejercicio}}$$

O bien:

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Pérdida fiscal del último ejercicio de 12 + meses} + \text{Deducción inmediata} + \text{Deducción de inversiones según decreto de 24/12/96}}{\text{Ingresos nominales del mismo ejercicio}}$$

Para obtener el coeficiente de Utilidad para una Sociedad Civil, Asociación Civil o Sociedad Cooperativa de Producción, cuando distribuya dividendos o rendimientos a sus socios o asociados (siempre que a estos rendimientos se les dé tratamiento de asimilación a sueldos) se procede como sigue:

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Utilidad fiscal} + \text{Deducción inmediata} + \text{Anticipos o Rendimientos} + \text{Deducción de inversiones según decreto de 24/12/96}}{\text{Ingresos nominales del mismo ejercicio}}$$

Ejemplo:

Determinación del Coeficiente de Utilidad para realizar los pagos provisionales del ejercicio 2001 de la empresa “Y”, S. A.

Utilidad del ejercicio 2000	95,000
Ingresos acumulables	450,000
Deducción inmediata	5,000
Ganancia Inflacionaria	28,000
Intereses devengados a favor	12,000
Utilidad cambiaria	7,000

$$C. U. = \frac{95,000 + 5,000}{411,000(1)} = \frac{100,000}{441,000} = 2.2267$$

Ejemplo:

Determinación del pago provisional correspondiente al mes de mayo de 2001 de la empresa "Z", S. A.

- Datos:

Utilidad fiscal ejercicio 2000	10,000
Ingresos nominales ejercicio 2000	100,000
Deducción inmediata ejercicio 2000	5,000
Ingresos nominales del 1° de enero al 31 de mayo de 2001	50,000
Pagos provisionales efectuados enero abril	500
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores actualizada al 31 de Diciembre de 2000 pendientes de amortizar	5,000

- Determinación del pago provisional.

Ingresos nominales ene-may 2001	50,000
Coefficiente de utilidad	X .15
Utilidad estimada	<u>7,500</u>
Pérdida fiscal por amortizar	(5,000)
Utilidad fiscal para pago provisional	2,500
Tasa de impuesto	X 35%
Impuesto determinado	<u>875</u>
Pagos provisionales anteriores	(500)
Monto del pago provisional	<u><u>375</u></u>

Ejemplo:

Determinación del pago provisional correspondiente al mes de abril de 2001 de una Sociedad Civil que reparte anticipos de remanentes de enero a abril:

- Datos:

Utilidad fiscal ejercicio 2000	10,000
Ingresos nominales ejercicio 2000	2,000,000
Deducción inmediata ejercicio 2000	50,000
Ingresos nominales del 1° de enero al 30 de abril de 2001	1,000,000
Pagos provisionales efectuados enero marzo	6,600
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar actualizadas al 31 de Diciembre de 2000	30,000
Anticipo de remanente 2000	230,000
Anticipo de remanente al 30 de abril de 2001	80,000

- Coeficiente de Utilidad ejercicio 2000

$$C. U. \quad \frac{10,000 + 50,000 + 230,000}{2,000,000} = \frac{290,000}{2,000,000} = 0.1450$$

Ingresos nominales ene-may 2001	1,000,000
Coeficiente de utilidad	X 0.1450
	<u>145,000</u>
Anticipo de remanente	80,000
Utilidad estimada	65,000
Pérdida fiscal	<u>30,000</u>
Utilidad estimada base ISR	35,000
Tasa de ISR	X 35%
ISR	12,250
Pagos provisionales	<u>6,600</u>
Pago provisional de abril 2001	<u>5,650</u>

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO DE PAGOS PROVISIONALES DE IVA

El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dice que: *“El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4o. de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho periodo.”*

Por lo tanto, el impuesto se determina con la diferencia del impuesto a cargo contra el impuesto a favor.

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO DE PAGOS PROVISIONALES DE IA

El pago provisional se determina dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, como se muestra en la siguiente fórmula.

Impuesto del ejercicio anterior actualizado

Actualización:

$$\text{Actualización} = \frac{\text{INPC diciembre último ejercicio}}{\text{INPC diciembre penúltimo ejercicio}}$$

$$\text{Entre:} \quad \frac{\text{Impuesto actualizado} / 12}{\text{Pago provisional mensual}}$$

Ejemplo:

Calcular el pago provisional del Impuesto al Activo del mes de julio de 2000:

Impuesto al Activo de 2000	10,000
Por Factor de actualización	<u>1.0895</u>
IA 2000 actualizado	10895
Entre:	<u>12</u>
IA mensual para 2001	907.91

$$\frac{\text{INPC diciembre de 2000}}{\text{INPC diciembre de 1999}} = \frac{336.5960}{308.9190} = 1.0895$$

Importe del pago del Impuesto al Activo del mes de julio de 2001

907.91 x 7 =	6,356
Menos:	
Pagos provisionales de enero a julio:	
907.91 x 6 =	<u>5,447</u>

IA a pagar en el mes de julio de 2001 907.91

Para el pago provisional de los meses de enero y febrero, se harán en la misma cantidad que se venía pagando en el ejercicio anterior, dado que la declaración anual de las personas morales se debe presentar a más tardar el 31 de marzo.

AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR

El artículo 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que en el mes de julio las personas morales que tributan en el régimen general de ley ajustarán el monto de sus pagos provisionales. A diferencia del ajuste de los pagos provisionales de IVA el cual se debe efectuar únicamente por contribuyentes que efectúan sus pagos provisionales de manera mensual, el ajuste de los pagos provisionales de ISR deberá efectuarse tanto por aquellas personas que efectúan pagos provisionales mensuales como trimestrales.

Mecánica para realizar el ajuste:

Ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo	1,000,000
--	-----------

Menos:	Monto de las deducciones autorizadas, correspondientes a dicho período	(500,000)
Menos:	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pendientes de aplicarse contra las utilidades fiscales	<u>(200,000)</u>
	Resultado 1	300,000
Más:	Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de la LISR	0
Menos:	Importe de las partidas no deducibles para efectos del ISR, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley citada, y la utilidad derivada de los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero calculando para estos efectos las deducciones que correspondan con las reglas establecidas en el artículo 6o., sexto párrafo de esa Ley, en el período derivada de los ingresos del extranjero, dicha pérdida se adicionará	<u>(100,000)</u>
	Resultado 2	200,000
	Resultado 2	200,000
Por:	Tasa de ISR	<u>30%</u>
Igual a:	Impuesto sobre Resultado 2	60,000
	Resultado 1	300,000
Menos:	Resultado 2	<u>200,000</u>
Igual a:	Resultado 3	100,000
	Resultado 3	100,000
Por:	Tasa de ISR	<u>35%</u>
Igual a:	Impuesto sobre resultado 3	35,000

ISR a cargo del ajuste

CASO A

	Impuesto sobre Resultado 2	60,000
Más:	Impuesto sobre Resultado 3	<u>35,000</u>
Igual a:	Impuesto a cargo en el ajuste	95,000
Menos:	Pagos provisionales de ISR efectuados de enero a junio del 2001	80,000
		<u>15,000</u>
Igual a:	Importe a pagar	

La diferencia que resulte de ISR a cargo en el ajuste no será acreditable contra los pagos provisionales de ISR.

ISR a favor del ajuste

CASO B

	Impuesto sobre Resultado B	60,000
Más:	Impuesto sobre Resultado C	<u>35,000</u>
Igual a:	Impuesto a cargo en el ajuste	95,000
Menos:	Pagos provisionales de ISR efectuados de enero a junio del 2001	<u>115,000</u>
Igual a:	Saldo a favor	(20,000)

AJUSTE SEMESTRAL A LOS PAGOS PROVISIONALES DE IVA

Los contribuyentes que se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales de IVA también están obligados a efectuar un ajuste a los mismos. Esta obligación no es aplicable a los contribuyentes que realizan sus pagos provisionales en forma trimestral.

Las fracciones I y II del artículo 5 de la ley del IVA establecen que para efectuar el ajuste se deberá proceder como sigue:

“I. Al impuesto causado (1) desde el inicio del ejercicio y hasta el último

día de la primera mitad del mismo (enero-junio), a excepción de las importaciones de bienes tangibles, se les adicionará el monto de cada uno de los saldos a favor del IVA que resulten en las declaraciones de pago provisional del ejercicio (enero-junio), cuya devolución se hubiera solicitado en el mismo (2)”.

Respecto al párrafo anterior hay algo que la ley del IVA, propiamente el artículo 5 que es el que señala la forma de determinar el ajuste a los pagos provisionales de ese impuesto, no contempla: ¿Que ocurre cuando se compensa un saldo a favor?

Es entendible que un saldo solicitado en devolución o devuelto, para efectos del ajuste se deba considerar como saldo a cargo (ver punto 2 anterior), tratamiento que por lógica debiera seguirse con los saldos de IVA compensados. Debido a tal omisión algunos contribuyentes nos preguntamos si es que había desaparecido la posibilidad de compensar un saldo de IVA a favor contra otras contribuciones. La respuesta en este caso es negativa, las reglas 2.2.8., a 2.2.11., de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente contemplan la posibilidad de compensación. Debido a ello es la regla 2.2.9., la que aclara que las compensaciones llevan un tratamiento similar a las devoluciones, es decir, se debe considerar como un saldo a cargo (ver punto 2 en el ejemplo siguiente).

“II. Al monto del IVA acreditable correspondiente al período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de la primera mitad del mismo (3), se le adicionará el monto de los pagos provisionales del IVA del ejercicio efectuados con anterioridad (4), el impuesto que se le hubiere retenido en los términos de la ley del IVA (de enero a junio (5)) y, en su caso, el saldo a favor del IVA que resulte en la declaración del ejercicio inmediato anterior, por el que no se hubiera solicitado la devolución (6).

EJEMPLO		A	B
	(1) IVA causado de enero a junio del año 2000	7,200	7,200
Más:	(2) IVA solicitado en devolución o compensación	<u>0</u>	<u>0</u>
Igual a:	Cantidad a cargo	<u>7,200</u>	<u>7,200</u>
(3)	IVA acreditable de enero a junio determinado conforme al artículo 4 de la ley del IVA	2,700	3,500
Más:	(4) Pagos provisionales efectuados de enero a junio	3,400	4,700
Más:	(5) Impuesto retenido *	0	0
Más:	(6) Saldo a favor en la declaración del ejercicio anterior cuando no se hubiera solicitado su devolución **	<u>1,000</u>	<u>0</u>
Igual a:	Cantidad acreditable	<u>7,100</u>	<u>8,200</u>
	(7) Cantidad a cargo	<u>7,200</u>	<u>7,200</u>
Menos:	(8) Cantidad acreditable	<u>7,100</u>	<u>8,200</u>
Igual a:	Saldo a cargo (favor)	<u>100</u>	<u>(1,000)</u>

* Debemos recordar que a las personas morales que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización, conforme al inciso b) de la fracción II del artículo 1-A de la ley del IVA, están obligadas a retenerle dicho impuesto a las personas físicas y a las personas morales que les vendan tales desperdicios, de ello se desprende que estas últimas personas puedan considerar como impuesto pagado (o en otras palabras, como pago provisional) el impuesto que se les retuvo.

** Este importe yo no podrá solicitarse en devolución en virtud de que ya está descontado del saldo que en su caso resulte por pagar.

Saldos de IVA a cargo o a favor resultantes en el ajuste

La fracción III del artículo 5 de la ley del IVA señala el tratamiento fiscal

que tendrá un saldo resultante en el ajuste, ya sea a cargo o a favor del contribuyente. El texto legal establece que:

El contribuyente comparará los montos determinados en las fracciones I y II ... (7 y 8) que anteceden. En caso de que el monto obtenido en términos de la fracción I de este artículo (7) resulte mayor que el determinado en los términos de la fracción II del mismo (8), la diferencia será el impuesto a cargo por el ajuste que deberá enterarse con el pago provisional correspondiente al mes en que el mismo se efectúe. En el caso de que el monto de la fracción II (8) de este artículo resulte mayor que el determinado en los términos de la fracción I del mismo (7), la diferencia será el saldo a favor por el ajuste.

En el caso de que resulte un saldo a cargo no existe otro cauce más que su pago. En el caso de que resulte un saldo a favor, para su debido tratamiento fiscal debemos remitirnos al artículo 6° de la ley de la materia.

Los saldos a favor de IVA originados por el ajuste a los pagos provisionales, según lo dispone el primer párrafo del artículo 6° de la ley del IVA, pueden solicitarse en devolución en cualquier momento después de presentada la declaración sin que tal solicitud se presente después del mes de enero de 2002. El saldo a favor no sólo es objeto de devolución, sino también de acreditamiento el cual deberá realizarse a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio (en la declaración del mes de diciembre de 2001).

AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES DE IMPUESTO AL ACTIVO

Como ya se mencionó, en el Diario Oficial de la Federación del día 22 de marzo de 2001, los contribuyentes cuyos ingresos fiscales en el año de 2000 fueron hasta \$ 14,000,000, durante 2001 estarán exentos de pagar el Impuesto al Activo. Sin embargo, tanto los pagos provisionales como el impuesto anual de 2001 deben determinarse y en el renglón de la declaración donde se deba señalar el impuesto a pagar se deberá anotar la cantidad "0".

La ley del Impuesto al Activo en su artículo 7-A consigna la posibilidad de efectuar de manera alterna los pagos provisionales de ese impuesto y los

del Impuesto Sobre la Renta, bajo el supuesto de ir pagando el impuesto mayor. A este procedimiento de pago se denomina prácticamente pagos provisionales conjuntos o alternos. Derivado de la opción que se tiene de efectuar pagos provisionales conjuntos, surge la obligación de efectuar el ajuste a los pagos provisionales del Impuesto al Activo (IA). En otras palabras, sólo cuando se efectúan pagos provisionales conjuntos se tiene la obligación de efectuar un ajuste a los pagos provisionales de IA.

El artículo 7-A de la ley del IA establece que las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del ISR, conforme al procedimiento siguiente.

1. Se compara el pago provisional del IA con el pago provisional del ISR sin considerar para efectos de dicha comparación el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados hasta la fecha del cálculo.

2. El pago provisional se efectuará por la cantidad que resulte mayor entre los dos impuestos, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en ambos impuestos, es decir, los pagos provisionales realizados hasta la fecha del pago provisional que se está calculando.

Para determinar los pagos alternos preferentemente se debe elaborar una cédula que resuma la cantidad a pagar en cada uno de los impuestos, ello con la finalidad de identificar que impuesto es el que se debe pagar.

Ejemplo:

Pagos provisionales

MES	ISR	IA	SE PAGAN
Enero	5,240.18	13,430.16	13,430.16
Febrero	16,920.87	13,430.16	13,430.16
Marzo	16,248.32	19,100.88	19,100.88
Abril	12,359.40	15,320.40	15,320.10
Mayo	14,265.98	15,320.40	15,320.40
Subtotal	65,034.75	76,602.00	76,602.00
Junio	14,965.25	15,320.40	
Total	80,000.00	91,922.40	

En la cédula anterior se observa lo siguiente:

1. De enero a mayo se ha pagado Impuesto al Activo por haber resultado mayor que el ISR.

2. En el mes de febrero no obstante que el pago que correspondería a ISR es mayor que el Impuesto al Activo, el saldo acumulado por pagar de IA (\$ 13,430.16 de enero + \$ 13,430.16 de febrero = \$ 26,860.32) es mayor que el saldo acumulado de ISR a ese mismo mes (\$ 5,240.18 de enero + \$ 16,920.87 de febrero = \$ 22,161.05), y por el procedimiento descrito se paga el mayor, en este caso el IA.

El pago del mes de febrero por concepto de IA se integró como sigue:

	Cantidad a pagar por concepto de Impuesto al Activo al mes de febrero	\$ 26,860.32
Menos:	Cantidad pagada por el mes de enero	13,430.16
Igual a:	Cantidad a pagar por el mes de febrero	13,430.16

El pago provisional del mes de junio se integraría como sigue:

	Cantidad a pagar por concepto de Impuesto al Activo al mes de junio	\$ 91,922.40
Menos:	Cantidad pagada al mes de mayo	76,602.00
Igual a:	Cantidad a pagar por el mes de junio	15,320.40

Con la metodología de los pagos provisionales alternos, cada período, el importe de los pagos provisionales efectuados es igual al importe de los pagos provisionales acumulados, ya sea de ISR, de IA o de ambos.

Según se señaló, el ajuste a los pagos provisionales en el Impuesto al Activo, sólo se hace cuando dichos pagos se realizan en forma alterna a los pagos provisionales de ISR es de \$ 95,000. Contra el saldo a cargo en el ajuste se pueden acreditar los pagos provisionales de ISR.

Supóngase que el monto del ajuste a los pagos provisionales de ISR es de \$ 95,000. Contra el saldo a cargo en el ajuste se pueden acreditar los pagos provisionales de ISR.

Veamos primeramente cual es el procedimiento normal que establece la ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el importe a pagar por concepto de ajuste a los pagos provisionales.

Determinación de los saldos por pagar en los ajustes conforme a los procedimientos normales de ley

Ajuste a los pagos provisionales de ISR

	Impuesto a cargo en el ajuste	95,000
Menos:	Pagos provisionales de ISR efectuados de enero a junio del 2001	80,000
Igual a:	Importe a pagar	<u>15,000</u>

Ajuste a los pagos provisionales de Impuesto al Activo

No hay procedimiento por ser procedimiento normal de ley.

Procedimiento alternativo

	Ajuste de ISR a cargo sin acreditamientos	95,000.00
Menos:	Pagos conjuntos efectuados	91,922.40
Igual a:	Importe a pagar en el ajuste	<u>3,077.60</u>

La ley del Impuesto al Activo establece el derecho de los contribuyentes a acreditar el ISR efectivamente pagado contra el Impuesto al Activo a cargo. La ley del ISR no contempla que el Impuesto al Activo efectivamente pagado contra el Impuesto al Activo a cargo. La ley del ISR no contempla que el Impuesto al Activo efectivamente pagado se pueda acreditar contra el ISR, sin embargo, bajo el procedimiento de pagos conjuntos sí se está permitido aplicar pagos de IA contra ISR, como lo es el caso del ejemplo.

Lo que resulta extraño es que la ley del Impuesto al Activo regule la

forma de efectuar pagos provisionales de ISR, ya que no obstante ser impuestos complementarios, se derivan de leyes distintas e independientes, situación que pudiera ser materia de controversia. Sin embargo, en la mayoría de los casos llevados a los tribunales fiscales referentes a la inconstitucionalidad que pudiera resultar el que en una ley se regule otra han sido fallados a favor de las autoridades fiscales. Entre estos casos se encuentra las leyes del INFONAVIT con la del IMSS y la Ley del ISR, con la ley del Impuesto al Activo.

Efecto financiero

Procedimiento normal de ley

	Pagos provisionales de ISR	80,000.00
Más:	Pagos de IA después del acreditamiento de ISR	11,922.40
Más:	Ajuste de ISR	15,000.00
		<hr/>
Igual a:	Total pagado	106,922.40

Procedimiento de pagos provisionales conjuntos

	Pagos provisionales de ISR	0.00
Más:	Pagos de IA y de ISR alternos	91,922.40
Más:	Ajuste de ISR	3,077.60
		<hr/>
Igual a:	Total pagado	95,000.00

Se observa que al efectuar los pagos provisionales de ISR e IA conviene

utilizar el procedimiento alternativo, situación que tiene su explicación en el hecho de que bajo el procedimiento normal, en el mes en el que el pago provisional de Impuesto al Activo sea mayor que el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, se deberá pagar el excedente conjuntamente con el pago provisional de ISR, es decir, se pagan los dos impuestos, en tanto que bajo el procedimiento alternativo sólo se paga un impuesto (el mayor).

DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO ANUAL DE ISR

La empresa "X", S. A. , obtuvo durante el año 2000 el siguiente resultado fiscal:

	Ingresos acumulables	2,000,000
Menos:	Deducciones autorizadas	<u>1,200,000</u>
	Utilidad fiscal	800,000
Menos:	Pérdidas amortizables	<u>300,000</u>
	Resultado fiscal	500,000
Por:	Tasa de ISR	<u>35%</u>
	ISR	175,000
Menos:	Reducción del 50%	<u>87,500</u>
Igual a:	ISR del ejercicio	87,500
Menos:	Pagos provisionales	<u>60,000</u>
	ISR pagado en el ajuste	<u>10,000</u>
Igual:	ISR por pagar	17,500

4.2. REDUCCIÓN DEL MONTO A PAGAR EN LOS ANTICIPOS

Como cualquier otra empresa, las controladas y la propia controladora tienen derecho a solicitar la reducción de sus anticipos cuando estimen que enterando los mismos conforme al cálculo de Ley resultarán excesivos en relación con el impuesto anual que causarán. La controladora puede pedir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la reducción de sus anticipos consolidados con base a la proyección de su resultado fiscal consolidado al cierre del año; así lo establece el artículo 12-A fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y artículo 8 de su Reglamento.

Por otro lado las controladas tienen derecho a estimar el pago en el ajuste en una cantidad menor a la que resulte del cálculo de Ley con base a cifras reales a la fecha del mismo. Aunque esta situación tampoco la regula la Ley, la controladora debería tener la opción de incluir en la determinación de su utilidad fiscal consolidada a la fecha del ajuste la utilidad estimada de la controlada de que se trate de acuerdo a la cual ésta efectuó su pago. Otra opción sería que la controladora estime su propio pago en el ajuste cuando ello proceda en función de la proyección de su resultado fiscal consolidado al cierre del año. Ello implica un trabajo laborioso y con no poco margen de error, sobre todo en grupos grandes, pero resulta lo más adecuado.

Nos encontramos en el momento preciso para solicitar una disminución de pagos provisionales de Impuesto sobre la Renta.

Una adecuada planeación financiera debe contemplar una justa utilización de los recursos destinados para el cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales.

En algunas ocasiones es la falta de previsión la que nos hace desaprovechar el beneficio de solicitar la disminución de pagos provisionales de ISR y en otros casos es el simple desconocimiento de tal posibilidad o en última instancia el que la Dirección se ocupa únicamente de los aspectos de tipo administrativo y financiero y no de índole fiscal, etc. En los últimos años, debido a la situación económica que se ha vivido en el país y a la necesidad de las autoridades fiscales de aumentar la recaudación, a los pagos provisionales se les ha dado una especial importancia.

Son los artículos 12-A fracción cuarta (para personas morales) y 111 fracción cuarta, párrafo quinto (para personas físicas) los que establecen que con el propósito de que los pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta mantengan relación con el impuesto a pagar definitivo, el monto de los mismos se podrá disminuir cumpliendo con ciertos requisitos, y que en ningún caso se dejarán de causar recargos por las diferencias que es su caso resulten entre el monto que efectivamente se entere y el que se debió haber enterado de no tomar el beneficio de la disminución señalada, conforme a los siguiente:

Requisitos que se imponen a los contribuyentes para poder disminuir sus pagos provisionales

El artículo 8 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los requisitos para disminuir el monto de los pagos provisionales y estos son:

1. Estimar justificadamente que el coeficiente de utilidad que se está utilizando para efectuar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad real que se tendrá al final del año.

Ejemplo:

Coeficiente de utilidad utilizado para determinar los pagos provisionales de ISR por el año de 2001=0.1242

Utilidad fiscal proyectada para el ejercicio de 2001	840,628
Entre: Ingresos nominales proyectados para el ejercicio de 2001	10,436,268
Igual a: Coeficiente de utilidad proyectado para el año de 2001	0.0805

Bajo estos supuestos se cumplirá con el primer requisito.

2. Se podrá disminuir el monto de los pagos provisionales hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que se obtenga la autorización respectiva.

Se cumple con el segundo requisito caso de manera automática, es decir, que a esta fecha sólo podemos solicitar la disminución de los pagos provisionales que se deberán efectuar por los periodos comprendidos de los meses de julio a diciembre de 2001.

3. La solicitud de disminución se presentará, a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicita la disminución del pago.

Solicitud para quienes presentan pagos provisionales mensuales

Las fechas para solicitar la disminución de los pagos provisionales de ISR mensuales de acuerdo con lo expuesto en el número 3 anterior son como sigue:

Solicitud presentada a más tardar: Para disminuir los pagos de:

15 de julio	Julio a diciembre
15 de agosto	Agosto a diciembre
15 de septiembre	Septiembre a diciembre
15 de octubre	Octubre a diciembre
15 de noviembre	Noviembre a diciembre
15 de diciembre	Diciembre

Solicitud para quienes presentan pagos provisionales trimestrales

Las fechas para solicitar la disminución de los pagos provisionales de ISR trimestrales de acuerdo con lo expuesto en el número 3 anterior son como sigue:

Solicitud presentada a más tardar el	Para disminuir los pagos de
15 de julio	Tercer trimestre
15 de octubre	Cuarto trimestre

Formulario solicitud de disminución de pagos provisionales

El aviso de solicitud de disminución de pagos provisionales se presenta en las formas oficiales 34 y 34-1, las cuales son de libre impresión y se presentan por duplicado.

Casos en los que se causan recargos por una disminución procedente

Cuando resulte que los pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor a la debida, en relación con el impuesto anual definitivo, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos efectuados y el importe que se debió haber enterado.

En realidad lo que se disminuye es el coeficiente de utilidad con el que se calculan los pagos provisionales de ISR y en consecuencia se disminuye el monto de estos. Debido a ello, la forma en que podemos determinar si los pagos provisionales se hicieron en cantidad menor a la debida se puede observar en el ejemplo siguiente:

	Utilidad fiscal 2001	1,020,230
Entre:	Ingresos nominales 2001	9,436,248
Igual a:	Coeficiente de utilidad 2001	0.1081

Si el coeficiente de utilidad utilizado para la reducción de pagos provisionales es menor al 0.1081 determinado, entonces se deberán pagar recargos calculados sobre la diferencia entre la cantidad pagada (cantidad disminuida) y la que se debió pagar.

Ejemplo:

Supongamos que un contribuyente disminuyó sus pagos provisionales con el coeficiente de utilidad que le resultó según el ejemplo anterior. Sus ingresos y pagos provisionales trimestrales fueron como sigue. (Supongamos también, que no se tienen pérdidas fiscales por amortizar)

Ingresos	Ingresos acumulados	Coeficiente de utilidad	Utilidad fiscal estimada	Tasa de ISR	ISR a cargo	Pagos efectuados	Cantidad a pagar
2,038,140.00	2,038,140.00	0.1242	253,136.99	30%	75,941.10		75,941.10
1,960,280.00	3,998,420.00	0.1242	496,603.76	30%	148,981.13	75,941.10	73,040.03
2,530,250.00	6,528,670.00	0.0805	525,557.94	30%	157,667.38	148,981.13	8,686.25
2,907,578.00	9,436,248.00	0.0805	759,617.96	30%	227,885.39	157,667.38	70,218.01
9,436,248.00							227,885.39

Ahora bien, en virtud de que el coeficiente de utilidad (0.1081) es mayor que el utilizado para efectos de los pagos provisionales disminuidos (0.0805) entonces debemos pagar los recargos correspondientes considerando la diferencia entre los pagos efectuados (disminuidos) y los pagos que se debieron efectuar, es decir, con el coeficiente de utilidad sin disminuir. Veamos lo siguiente:

Ingresos	Ingresos acumulados	Coeficiente de utilidad	Utilidad fiscal estimada	Tasa de ISR	ISR a cargo	Pagos efectuados	Cantidad a pagar
2,038,140.00	2,038,140.00	0.1242	253,136.99	30%	75,941.10		75,941.10
1,960,280.00	3,998,420.00	0.1242	496,603.76	30%	148,981.13	75,941.10	73,040.03
2,530,250.00	6,528,670.00	0.1242	810,860.81	30%	157,667.38	148,981.13	94,277.12
2,907,578.00	9,436,248.00	0.1242	1,171,982.00	30%	227,885.39	243,258.24	108,336.36

Cantidad Pagada	Cantidad por pagar	Diferencia
\$	\$	\$
75,941.10	75,941.10	0.00
73,040.03	73,040.03	0.00
8,686.25	94,277.12	85,590.87
70,218.01	108,336.36	38,118.35
227,885.39	351,594.61	123,709.22

Estas diferencias se actualizarán y causarán recargos desde el mes en que se debieron pagar y hasta que el pago se efectúe.

DISMINUCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES DE IMPUESTO AL ACTIVO EN 2001

Para el año 2001 se estableció una exención en el pago del Impuesto al Activo para todos aquellos contribuyentes que en el año de 2000 hubieran tenido ingresos iguales o menores a \$ 14,700,000. Para todos aquellos contribuyentes que excedieron de esta cantidad y que por lo tanto están obligados a pagar la citada contribución les es conveniente evaluar la conveniencia de solicitar una disminución de sus pagos provisionales de Impuesto al Activo.

El artículo 18 del reglamento de la ley del Impuesto al Activo establece que cuando se estime justificadamente el impuesto del ejercicio será inferior en más de un 10% del impuesto actualizado determinado, correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior (2000), previa autorización, podrán disminuir el monto de los pagos provisionales que les correspondan.

La autorización respectiva se solicitará a la autoridad administradora del impuesto, correspondiente al domicilio del contribuyente, a mas tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicite la disminución del pago, mediante la forma oficial que al efecto publique la Secretaría.

Los contribuyentes estarán obligados a calcular en la declaración del ejercicio los pagos provisionales que les hubieran correspondido conforme a lo siguiente:

1. Determinarán el impuesto del ejercicio en que se disminuyeron los pagos provisionales. (1999)

2. La cantidad que resulte de disminuir al impuesto del ejercicio los pagos provisionales no reducidos, se dividirá entre el número de meses en que se redujeron dichos pagos.

3. El importe que se obtenga conforme al punto anterior se compara contra cada uno de los pagos provisionales disminuidos. Cuando resulte que estos se cubrieron en una cantidad menor a ese importe, por la diferencia se cubrirán recargos.

Ejemplo:

	Impuesto al Activo 2001	400
Menos:	Importe de los pagos provisionales que no fueron disminuidos (por ejemplo de enero a junio)	256
		<hr/>
Igual a:	Diferencia	144
Entre:	No. de pagos provisionales disminuidos	6
		<hr/>
Igual a:	Importe que se debió enterar en cada pago provisional disminuido	24
Menos:	Importe pagado en cada pago provisional disminuido	20
		<hr/>
Igual a:	Diferencia que causará recargos	4
		<hr/>

Los \$ 4 representan la diferencia que se pagó en menor cantidad en cada uno de los pagos provisionales y por lo tanto, según el ejemplo, en cada uno de los pagos provisionales de julio a diciembre se causarán recargos sobre los \$ 4, desde la fecha en que se debió presentar el pago y hasta que el mismo se realice, a través de declaración complementaria.

Los formatos de solicitud de disminución de pagos provisionales de Impuesto al Activo son las formas oficiales 34 y 34-1 (son las mismas que

las utilizadas para la disminución de pagos provisionales de ISR). Se presentan por duplicado y son de libre impresión. La documentación que se deberá acompañar a la solicitud de disminución es: Documentación que acredite la personalidad del promovente, copia de la declaración anual de la cual deriva el coeficiente de utilidad aplicado a los pagos provisionales del ISR y copia de las declaraciones de los pagos provisionales ya efectuados.

4.3. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA

Permanece la obligación de la sociedad controladora de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, de conformidad con el artículo 57-H, vemos lo siguiente:

- La utilidad fiscal neta será la consolidada de cada ejercicio.
- La utilidad fiscal neta, se obtiene de restar al resultado fiscal consolidado las partidas a que alude el artículo 124, párrafo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la controladora y las controladas, en la participación consolidable.
- Los ingresos por dividendos percibidos serán los que se obtengan en los siguientes términos:
 - Los que perciban la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación por los que se hubiere pagado el impuesto en los términos del artículo 10-A, así como aquéllos que hubiesen provenido de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad que los distribuya, en la participación consolidable.
 - Los que provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida y que en los términos del artículo 57-O de esta Ley deban adicionarse a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.
 - Los que perciban de controladas que provengan de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo.
- Se dará tratamiento de dividendo percibido a la utilidad fiscal neta de cada ejercicio de las controladoras no puras, en la participación no consolidable.
- Se precisa que los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, serán los percibidos por la controladora y las controladas en la participación

consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

- Los dividendos o utilidades distribuidas en efectivo o en bienes serán los que pague la sociedad controladora:
- En caso de incorporación de una controlada, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se incrementará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga la sociedad controlada al momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que a esa fecha tendrá la controladora de la controlada.
- El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sólo se podrá disminuir una vez que se haya agotado el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida.

El artículo 57-H Bis, da la opción para aplicar el Régimen de Utilidad Fiscal Neta Consolidada Reinvertida.

Se establece la obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida a aquéllas sociedades controladoras que opten por diferir parte del impuesto del ejercicio en los términos del tercer párrafo de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se aplican las mismas reglas contenidas en el artículo 124-A para determinar la utilidad fiscal neta consolidada reinvertida del ejercicio.

- La utilidad fiscal neta reinvertida será la consolidada de cada ejercicio adicionada de la utilidad fiscal o disminuida de la pérdida fiscal que corresponda en los términos del último párrafo de la fracción I del artículo 57-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, serán los que pague la sociedad controladora provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, y los que paguen las controladas de sus cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 57-O de

la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que deban adicionarse a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.

- En el caso de incorporación de una sociedad controlada, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida se incrementará con el saldo de la cuenta de utilidad neta reinvertida que tenga la sociedad controlada al momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que en esa fecha tenga la controladora en la controlada.

Se establece en disposición transitoria que el factor que se utilizará para determinar el monto de la utilidad fiscal neta consolidada reinvertida del ejercicio fiscal de 1999 será de 0.9559 en lugar del factor de 0.9286.²⁵

El párrafo tercero del artículo 10 de la Ley del ISR establece que la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio se determinará como sigue:

	Resultado fiscal 2000 (utilidad fiscal menos pérdidas fiscales de ejercicios anteriores actualizadas)	\$ 1,630,456.30
Más:	Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, deducible (fracción III del artículo 25 de la LISR)	0
Menos:	Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, no deducible (fracción III del artículo 25 de la LISR)	(260,296.91)
Menos:	Importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto. (Excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la Ley citada)	(18,180.00)
Menos:	La utilidad derivada de los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero calculando para estos efectos las deducciones que correspondan con las reglas establecidas en el artículo 6o., sexto párrafo de esta Ley. (Si en lugar de utilidad hubiese pérdida, esta se adicionará)	<u>0</u>

²⁵ Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1998, Artículo 6, fracción IV.

El tercer párrafo del artículo 124-A de la misma ley señala que se considera utilidad fiscal neta reinvertida del ejercicio, la cantidad que se obtenga de aplicar el factor de 0.9286 al resultado de disminuir a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio, el impuesto que resulte de aplicar la tasa del 30% a esta utilidad.

	Utilidad fiscal reinvertida	\$ 1,351,979.39
Por:	Tasa de ISR	<u>30%</u>
Igual a:	ISR a cargo	<u>405,593.82</u>
	Utilidad fiscal reinvertida	\$ 1,351,979.39
Menos:	ISR a cargo	<u>- 405,593.82</u>
Igual a:	Resultado	<u>946,385.57</u>
Por:	Factor de integración	<u>0.9286</u>
Igual a:	Utilidad fiscal neta reinvertida	<u>878,813.64</u>

El que se haya establecido en ley la aplicación del factor anterior obedece a que se causó que la utilidad fiscal neta reinvertida que se incluyó en la CUFINRE fuera una vez descontado el ISR a la tasa del 35%. De ello se desprende que:

	Utilidad fiscal reinvertida	\$ 1,351,979.39
Por:	Tasa de ISR	<u>35%</u>
Igual a:	ISR para efectos del cálculo	<u>473,192.79</u>
	Utilidad fiscal reinvertida	\$ 1,351,979.39
Menos:	ISR para efectos del cálculo	<u>- 473,192.79</u>
Igual a:	Utilidad fiscal neta reinvertida	<u>878,786.60</u>
	Diferencia (1)	<u>27.04</u>
Igual a:	Utilidad fiscal neta reinvertida (2)	<u>878,813.64</u>

Como se observa es el mismo resultado que el obtenido con la aplicación del factor:

(1) La diferencia obedece a que matemáticamente se buscó determinar un factor de integración que arrojara que al restar el ISR que resulta de aplicar

la tasa del 35% a la utilidad fiscal reinvertida, a dicha utilidad fiscal reinvertida, se obtuviera la utilidad fiscal neta reinvertida, sólo que para efectos prácticos tal factor se redondeo a 0.9286.

La diferencia entre el impuesto que se calcule sobre la utilidad fiscal reinvertida (\$405,593.82) y el que se derivaría de aplicar la tasa del 30% a la misma utilidad, será la parte del impuesto (5%) que podrán diferir las personas morales y pagar al momento de la distribución de utilidades.

	ISR al 35%	473,192.79
Menos:	ISR al 30%	<u>-405,593.82</u>
Igual a:	Impuesto que se difiere	<u>67,598.97</u>

La CUFINRE según lo dispone el artículo 124-A de la Ley del ISR se integrará con la utilidad fiscal neta reinvertida de cada ejercicio, esto es, según el ejemplo, con los \$ 878,813.64 antes determinados.

El impuesto que se difiera debe corresponder de manera exacta a la utilidad fiscal neta reinvertida integrada para efectos del cálculo de ISR.

	Utilidad fiscal neta reinvertida	\$ 878,813.64
Por:	Factor de integración (que se comenta más adelante)	1.5985
Igual :	Utilidades integradas para efectos del cálculo del ISR sobre el pago de dividendos	<u>\$ 1,352,054.79</u>
Por:	Tasa de ISR diferida	5%
Igual a:	Impuesto que se difiere (1)	<u>\$ 67,602.74</u>

En el mismo resultado que el calculado en el ejemplo anterior, con una variación mínima de \$3.77 originada por el redondeo de factores que se hizo en ley.

Actualización del saldo de las cuentas de utilidad fiscal neta (CUFIN) y utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE).

El saldo de la CUFIN que reportamos el año anterior en nuestra declaración debió quedar actualizado al mes de diciembre de 1999. Para

determinar el saldo actualizado al mes de diciembre de 2000 debemos proceder como sigue:

	INPC de diciembre de 2000	<u>336.5960</u>
Entre:	INPC de diciembre de 1999	308.9190
Por:	CUFIN al 31 de diciembre de 1999	\$ 324,248.50
Igual a:	CUFIN al 31 de diciembre de 2000	\$ 353,268.74

Este será el saldo que reportaremos en nuestra declaración, a menos que hubiésemos distribuido dividendos y hubieren tenido que aplicarse contra la CUFIN. Hay que recordar que por ley, primero se debe agotar la cuenta de utilidades fiscales netas invertidas (CUFINRE) y una vez agotada se podrá hacer uso de la CUFIN.

Igual se procede con el saldo de la CUFINRE:

Saldo al 31 de diciembre de 1999 = \$ 767,438.28 X 1.0895 = 836,124.01

Pérdidas fiscales por amortizar

Es el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el que establece el procedimiento de amortización de pérdidas fiscales, contra las utilidades que se generen posteriormente.

La pérdida fiscal de un ejercicio podrá disminuirse de las utilidades fiscales de los 10 ejercicio siguientes.

Cuando un contribuyente no disminuye en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiendo haber efectuado, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Una pérdida fiscal que se amortiza tiene tres actualizaciones:

1. Desde el primer mes de la primera mitad del ejercicio en el cual ocurrió (por ejemplo de julio de 1998 a diciembre de 1998).
2. Desde el último mes del ejercicio en que ocurrió (diciembre de 1998)

hasta el último mes del ejercicio de cada año subsecuente (por ejemplo de diciembre de 1998 a diciembre de 1999).

3. Y al amortizarse, desde el último mes del ejercicio en el cual se actualizó la pérdida por última vez (por ejemplo desde diciembre de 1999) hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el cual se amortiza (por ejemplo en junio de 2000).

La actualización se lleva a cabo utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Supongamos que en el año de 1999 se obtuvo una pérdida fiscal que se actualizará en 2000. La actualización de dicha pérdida se efectuará como sigue:

	INPC de diciembre de 1999	<u>308.9190</u>
Entre:	INPC de julio de 1999	296.6980
Igual a:	Factor de actualización	1.0411
Por:	Pérdida fiscal 1999	<u>752,610.97</u>
Igual a:	Pérdida actualizada a diciembre de 1999	783,543.28
	INPC de junio de 2000	<u>322.4950</u>
Entre:	INPC de diciembre de 1999	308.9190
Igual a:	Factor de actualización	1.0439
Por:	Pérdida actualizada a diciembre de 1999	<u>783,543.28</u>
Igual a:	Pérdida actualizada a junio de 2000	817,940.83

Esta pérdida es la que se podrá amortizar contra la utilidad fiscal del 2000. Las pérdidas fiscales de años anteriores que aparecen en la declaración anual del año de 1999 debieron quedar actualizadas al mes de junio de 1999 por lo que el factor de actualización que deberemos utilizar es como sigue:

Ejemplo:

	INPC de junio de 2000	<u>322.4950</u>
Entre:	INPC de junio de 1999	294.7500
Igual a:	Factor de actualización	1.0941
Por:	Pérdida según declaración 1999	<u>10,000.00</u>

Igual a: Pérdida actualizada a junio de 2000 10,941.00

Cuenta de capital de aportación

El saldo de la cuenta de capital de aportación (denominada CAPAC) que reportamos el año anterior en nuestra declaración debió quedar actualizado al mes de diciembre de 1999. Para determinar el saldo actualizado al mes de diciembre de 2000 debemos proceder como sigue:

	INPC de diciembre de 2000	<u>336.5960</u>
Entre:	INPC de diciembre de 1999	308.9190
Igual a:	Factor de actualización	1.0895
Por:	CAPAC al 31 de diciembre de 1999	<u>269,857.55</u>
Igual a:	CAPAC al 31 de diciembre de 2000	294,009.80

Cualquier aportación de capital deberá actualizarse desde el mes en que se hizo y hasta el mes de diciembre de 2000 para formar parte del saldo actualizado. Los reembolsos de capital se disminuirán del saldo de la cuenta actualizado a la fecha de cada reembolso, según lo dispone al artículo 120 de la ley del ISR.

Devoluciones, acreditamientos y compensaciones de ISR e Impuesto al Activo

Ya se comentó que quienes en 1999 obtuvieron ingresos de hasta \$ 13,500,000 no estuvieron obligados a pagar IA por el año de 2000. Haciendo esta consideración vamos al tema.

El artículo 9º de la Ley del IMPAC señala que cuando el ISR de un ejercicio exceda al IMPAC del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el Impuesto al Activo, en los 10 ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

Ejemplo:

ISR 2000	5,000
IMPAC 2000	<u>2,000</u>
Diferencia	3,000

En este caso se deberán buscar los años en los cuales se pagó IMPAC por sobre ISR para tener derecho a la devolución la cual no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos, tanto a la de 2000, como a la del ejercicio del cual provenga la cantidad objeto devolución. Supongamos que la diferencia proviene de 1997.

	Supuesto 1	Supuesto 2
IMPAC 1997	\$ 4,000	\$ 6,000
ISR 1997	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>
Diferencia	<u>\$ 2,000</u>	<u>\$ 4,000</u>

En el supuesto 1 la cantidad máxima objeto de devolución será igual a \$ 2,000, en el supuesto 2 la cantidad máxima objeto de devolución será de \$ 4,000 (la diferencia de 2000).

Conforme al citado artículo 9°, la cantidad objeto de devolución debe actualizarse, por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del IMPAC, hasta el sexto mes del ejercicio en el cual el ISR exceda al Impuesto al Activo.

INPC junio 2000	322.4950	=	1.4810
INPC junio 1997	217.7490		
\$ 2,000 x 1.4810 =	\$2,962		

La regla 4.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2000 permite compensar contra el ISR determinado (contra los \$5,000 del ejemplo), las cantidades que en los términos del referido artículo 9°, tengan derecho a solicitar su devolución (supongamos los \$ 2,962 del ejemplo 1). Y establece que las cantidades que teniendo derecho a solicitar su devolución no sean compensadas contra el ISR determinado en el ejercicio, **podrán ser compensadas contra los pagos provisionales de ISR que les corresponda**

efectuar en el siguiente ejercicio (pagos provisionales de ISR de 2001).

Acreditamiento de diferencias

Cuando en un ejercicio resulta mayor Impuesto al Activo que ISR, contra la diferencia de ambos impuestos se pueden acreditar, actualizadas, las diferencias que resulten de comparar ambos impuestos en los tres ejercicios inmediatos anteriores, con el único requisito de que en esos años el ISR hubiere sido mayor que el Impuesto al Activo.

Ejemplo:

IA 2000	800
ISR 2000	400

Resultado de los tres ejercicios inmediatos anteriores

Año	ISR	IA	Diferencia
1997	0	100	(100)
1998	200	150	50
1999	300	160	40

Las diferencias se actualizan desde el sexto mes en que el ISR excedió al IA (1998 y 1999) y hasta el sexto mes del año en que el IA excedió al ISR (2000) utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) como sigue:

INPC	=	Sustitución	=	Factor
Jun 00/Jun 98	=	322.4950/251.0790	=	1.2844
Jun 00/Jun 99	=	322.4950/294.7500	=	1.0941

Actualización

Año	Diferencia	Factor	Valor actualizado
1998	50	1.2844	64.22
1999	40	1.0941	43.76
		Total	<u>107.98</u>

Aplicación Fiscal:

	IA 2000	800.00
Menos:	ISR 2000	400.00
Igual a:	IA a cargo	<u>400.00</u>
Menos:	Acreditamiento de diferencias	107.98
Igual a:	Cantidad a pagar de IA	<u>292.02</u>

En los ejemplos anteriores se observa que tanto el ISR como el IA que se utilizan para efectos de las comparaciones, corresponden al impuesto anual causado.

Ejemplos de como aplicar las diferencias de los tres ejercicios inmediatos anteriores de acuerdo a los resultados que hayamos obtenido.

ACREDITAMIENTOS DE ISR CONTRA IMPUESTO AL ACTIVO

CASO 1

ACREDITAMIENTOS ANUALES

	ISR del ejercicio 2000	\$ 100
Menos:	Pagos provisionales de ISR	<u>-150</u>
Igual a:	Saldo de ISR a favor	<u>\$ -50</u>

	Impuesto al Activo 2000	\$ 170
Menos:	ISR del ejercicio 2000	-100
Menos:	Diferencias 1999, 1998 y 1997	<u>-20</u>
Igual a	Impuesto al Activo a cargo	50
Menos:	Saldo a favor de ISR	<u>-50</u>
Igual a	Impuesto al Activo por pagar	<u>\$ 0</u>

APLICACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES

	Pagos provisionales de IA	\$ 0
Menos:	Pagos provisionales aplicados	<u>0</u>
Igual a:	Saldo de IA a cargo o a favor	<u>\$ 0</u>

	Saldo del ISR a favor	\$	-50
Menos:	Importe aplicado contra IA		<u>50</u>
Igual a	Saldo de ISR a favor	\$	<u>0</u>

CASO 2

ACREDITAMIENTOS ANUALES

	ISR del ejercicio 2000	\$	100
Menos:	Pagos provisionales de ISR		<u>-150</u>
Igual a:	Saldo de ISR a favor	\$	<u>-50</u>

	Impuesto al Activo 2000	\$	120
Menos:	ISR del ejercicio 2000		-100
Menos:	Diferencias 1999, 1998 y 1997		<u>-20</u>
Igual a	Impuesto al Activo a cargo		0
Menos:	Saldo del ISR a favor aplicado		<u>0</u>
Igual a	Impuesto al Activo por pagar	\$	<u>0</u>

APLICACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES

	Pagos provisionales de IA	\$	0
Menos:	Pagos provisionales aplicados		<u>0</u>
Igual a:	Saldo de IA a cargo o a favor	\$	<u>0</u>

	Saldo del ISR a favor	\$	-50
Menos:	Importe aplicado contra IA		<u>0</u>
Igual a	Saldo de ISR a favor	\$	<u>-50</u>

CASO 3

ACREDITAMIENTOS ANUALES

	ISR del ejercicio 2000	\$	100
Menos:	Pagos provisionales de ISR		<u>-150</u>
Igual a:	Saldo de ISR a favor	\$	<u>-50</u>

	Impuesto al Activo 2000	\$	250
Menos:	ISR del ejercicio 2000		-100
Menos:	Diferencias 1999, 1998 y 1997		<u>-20</u>
Igual a	Impuesto al Activo a cargo		130
Menos:	Saldo a favor de ISR		<u>-50</u>
Igual a	Impuesto al Activo por pagar	\$	<u>80</u>

APLICACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES

	Pagos provisionales de IA	\$	0
Menos:	Pagos provisionales aplicados		<u>0</u>
Igual a:	Saldo de IA a favor	\$	0

	Saldo del ISR a favor	\$	-50
Menos:	Importe aplicado contra IA		<u>50</u>
Igual a	Saldo de ISR a favor	\$	<u>0</u>

CASO 4

ACREDITAMIENTOS ANUALES

	ISR del ejercicio 2000	\$	100
Menos:	Pagos provisionales de ISR		<u>-150</u>
Igual a:	Saldo de ISR a favor	\$	<u>-50</u>
	Impuesto al Activo 2000	\$	160
Menos:	ISR del ejercicio 2000		-100
Menos:	Diferencias 1999, 1998 y 1997		<u>-20</u>
Igual a	Impuesto al Activo a cargo		40
Menos:	Pagos de IA efectuados		<u>-60</u>
Igual a	Saldo de IA a favor	\$	<u>-20</u>

APLICACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES

	Pagos provisionales de IA	\$	-60
Menos:	Pagos provisionales aplicados		<u>40</u>
Igual a:	Saldo de IA a favor	\$	-20
	Saldo de ISR a favor	\$	-50
Menos:	Importe aplicado contra IA		<u>0</u>
Igual a	Saldo de ISR a favor	\$	<u>-50</u>

4.4. DIVIDENDOS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO QUE CONSOLIDA

El artículo 57-O de la Ley del Impuesto Sobre la Renta fundamenta que:

Los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan distribuyan entre sí y que no provengan de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los distribuya, disminuya la participación accionaria en la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.

IMPUESTO POR DIVIDENDOS

Cuando se distribuyan dividendos o utilidades en efectivo o en bienes entre las sociedades que consolidan, el impuesto que se derive de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 10-A de esta Ley se pagará en la fecha en que se distribuyan dichos dividendos. El monto de los dividendos a que se refiere este párrafo se restará, en la participación consolidable, de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida y se adicionará, en la misma participación, a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. Los dividendos que excedan al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida se adicionarán al registro a que se refiere el siguiente párrafo.

OBLIGACIÓN DE LLEVAR UN REGISTRO DE CONTROL DE UTILIDADES

La sociedad controladora llevará un registro de control de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, el cual se adicionará con los dividendos que excedan al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida a que se refiere el párrafo anterior, distribuidos por las sociedades del grupo entre sí, provenientes de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, que no hubiesen pagado el impuesto en los términos del tercer párrafo del artículo 57-A de esta Ley a nivel de la controladora y por los cuales ya se hubiese pagado el impuesto señalado en el párrafo anterior.

Dicho registro se disminuirá cada ejercicio con la utilidad fiscal neta consolidada reinvertida a que se refiere la fracción I del artículo 57-H BIS de esta Ley, sin que en ningún caso dicha utilidad fiscal neta consolidada reinvertida se adicione al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida. La cantidad que se disminuya conforme a este párrafo se adicionará al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta por un monto equivalente al saldo del registro. Cuando el saldo de este registro sea igual a cero y exista utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, dicho monto se adicionará al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida en los términos de la fracción I del artículo 57-H BIS de esta Ley.

CASO EN QUE NO SE CAUSARÁ EL IMPUESTO

No se causará el impuesto en los momentos a que se refiere el primer párrafo de este artículo cuando lo previsto en el mismo se derive de operaciones entre empresas del grupo que consolida.

(Nota: en el punto anterior (4.3) existen ejemplos que abarcan tanto CUFIN como dividendos).

4.5. PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.

Para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades no existe consolidación, pagando cada empresa su reparto individualmente, de acuerdo a su utilidad fiscal determinada en los términos del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El procedimiento para la determinación de la PTU es la siguiente:

Ingreso acumulable

- (-) Intereses acumulables.
- (-) Ganancia inflacionaria.
- (+) Ingresos por dividendos o utilidades en acciones o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución.
- (+) Intereses devengados a favor sin deducción alguna.
- (+) Utilidad por la fluctuación de créditos o deudas en moneda extranjera, en el ejercicio en que las deudas o créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente. Si se pagan o cobran con posterioridad, las utilidades que se originen durante ese lapso serán acumulables en el ejercicio en que se efectúe el pago.
- (+) La diferencia entre el monto de la enajenación de activo fijo y la ganancia acumulable (costo fiscal).
- (-) Las deducciones autorizadas por la Ley.
- (+) Deducción de inversiones sin actualizar.
- (+) Intereses deducibles.
- (+) Pérdida inflacionaria.

- (+) Depreciación y amortización contable.
- (-) Pérdida contable en enajenación de bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles la parte aún no deducida (sin actualización).
- (-) Dividendos o utilidades que se reembolsen.
- (-) Intereses devengados a cargo sin deducción alguna.
- (-) Pérdidas por fluctuación cambiaria en deudas o créditos en moneda extranjera en el ejercicio en que sean exigibles, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir del ejercicio en que se sufrió la pérdida.
- (=) Base para PTU.
- (X) 10%
- (=) PTU a repartir.
- (+) PTU no reclamada en el año en que fueron exigibles.
- (=) PTU a repartir.

Ejemplo:

Datos:

Ingresos acumulables		18,500
Deducciones autorizadas	13,600	
Utilidad fiscal		4,900
Interés acumulable		1,300
Interés deducible	800	
Ganancia inflacionaria		4,500
Pérdida inflacionaria		3,200
Dividendos percibidos	2,500	
Intereses a favor	2,400	
Intereses a cargo	1,600	
Ganancia cambiaria		1,200
Pérdida cambiaria		1,000
Deducción de inversiones	2,700	
Depreciación contable		1,100
Precio de venta de activo fijo		800
Ganancia en enajenación de activo fijo	375	
Valor en libros de activo fijo enajenado	200	
Pérdidas por amortizar actualizadas al 30 de junio de 2000		1,200

Determinación de la PTU del Ejercicio Fiscal 2000

Ingresos acumulables	18,500	12,700	
Excepto:			
Intereses acumulables		(1,300)	
Ganancia inflacionaria		<u>(4,500)</u>	
Más:			
Dividendos percibidos		2,500	
Intereses a favor		2,400	
Ganancia cambiaria			1,200
Diferencia entre el precio y la ganancia en la venta de activo (1)		<u>425</u>	
Resultado:		19,225	
Menos:			
Deducciones autorizadas:			13,600
Excepto:			
Deducción de inversiones	2,700		
Intereses deducibles		800	
Pérdida inflacionaria		<u>3,200</u>	(6,900)
Depreciación contable		(1,100)	
Monto pendiente de deducir en la enajenación de activo		(200)	
Intereses a cargo		(1,600)	
Pérdida cambiaria		<u>(1,000)</u>	
Renta gravable para la PTU		8,425	
Tasa:			<u>10%</u>
PTU ejercicio 2000		842.5	
 (1) Precio de la enajenación de activo fijo	 800		
Ganancia en enajenación		<u>375</u>	
Deferencia		425	

La Ley Federal del Trabajo señala en su artículo 128 que:

“No se harán compensaciones de los años de pérdida con los de ganancia”

Por lo tanto, para efectos del cálculo de la PTU no se toman en cuenta las pérdidas pendientes de amortizar.

A continuación se transcribe una tesis publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) del mes de enero de 2000, que a la letra dice:

“RENTA. EL ARTICULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL

El precepto legal mencionado viola lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que el legislador federal carece de facultades para establecer que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pueda ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la ley mencionada, es decir, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente, contrariando así las garantías de fundamentación y motivación que se contienen en ese precepto constitucional, pues la materia de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, no requiere ser jurídicamente regulada, al existir desde el inicio de la vigencia del artículo 123 constitucional, el artículo 10 -o sus equivalentes- de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la utilidad o renta gravable de las personas morales para tomarse como base para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. (5)

S. J. F. IX Época. T. X. Pleno, agosto 1999, p. 21

4.6. OTROS TEMAS DE CONSOLIDACIÓN

4.6.1. INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN

INCORPORACIÓN.

Las sociedades que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la actualización de consolidación, lo harán a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar.

Las empresas que se incorporen posteriormente, se incorporarán a partir del ejercicio siguiente a aquél en que adquieran el carácter de controladas.

Las sociedades que surjan de la escisión de una controlada, se consideran incorporadas de inmediato.

La controladora deberá dar aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que adquiera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad.

Por otra parte, en caso de una controladora no incorpore a la consolidación fiscal a una sociedad controlada cuyos avisos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento en que debió efectuarse la incorporación, hubiera o no presentado el aviso de incorporación, deberá consolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que se debió haber enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice.

Esta misma hipótesis es aplicable al caso en que la controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de activos del grupo que consolide, y cuando se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que no sean controladas en los términos de los

artículos 57-C, 57-D y 57-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

DESINCORPORACIÓN.

Las principales reglas en relación con este tema son las siguientes:

- Se señala que en el caso de desincorporación de una controlada, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto, caso en el cual, la sociedad que se desincorpora deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser controlada, en forma individual.
- A partir de 1999, la desincorporación de una controlada obligará a la controladora a reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior, mediante presentación de declaración complementaria.
- En tal situación, la sociedad controladora deberá sumar o restar, según sea el caso, los mismos conceptos contenidos en el artículo 57-J, adicionados de las utilidades por reversión de los efectos en los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y reinvertida de la controlada que se desincorpora, así como los dividendos que hubiere distribuido dicha sociedad a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida multiplicados por el factor de 1.5385.

Los dividendos antes mencionados no deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada cuando se hubiere restado del costo promedio por acción en los términos del artículo 57-L y el impuesto de la desincorporación se calcule con posterioridad a la enajenación total de las acciones. En caso de haberse efectuado una enajenación parcial de acciones la parte que no se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada, será las que hubiera disminuido en la enajenación referida.

- Sólo los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas de ejercicios anteriores correspondientes a la sociedad que se

desincorpora, se sumarán o restarán en la participación consolidable al cierre del ejercicio cuya declaración complementaria se presenta, en tanto que los dividendos se sumarán multiplicados por el factor de 1.5385 en su totalidad.

- Los conceptos especiales de consolidación, los dividendos y las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora, se actualizan por inflación.

Cuando se desincorpore una sociedad, la pérdida en venta de acciones pendientes de deducir se sumará al resultado consolidado no en el ejercicio anterior como los demás conceptos especiales de consolidación, sino en el mes en que se realice la desincorporación en forma actualizada desde el mes en que ocurrió la pérdida hasta el mes de la desincorporación.

- Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deja de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, esta deberá enterarle, con 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 podrá solicitar su devolución sin el pago de intereses.
- No se incluirá en la utilidad fiscal consolidada aquélla por la que se pague el impuesto en la enajenación de acciones, por la variación en la participación accionaria, por la desincorporación o desconsolidación de sociedades, en la determinación de la utilidad fiscal consolidada reinvertida.
- En materia del impuesto al activo, se precisa que la sociedad controladora disminuirá el monto del impuesto al activo considerado pagado en ejercicios anteriores que tengan derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que desincorpora, y en caso de que el impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación, debiendo entregar a la controlada que se desincorpora una constancia que le permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

- Por otra parte, deberá reconocerse los efectos de revisión en los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a nivel consolidado contra el saldo individual de la misma que le corresponda a la controlada que se desincorpora, con la finalidad de disminuir de las cifras consolidadas, la parte que corresponda a la sociedad que se retira.

Retiro en forma actualizada por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación .

Sólo si el saldo de la cuenta a nivel individual es superior al saldo consolidado, la diferencia se considerará utilidad y deberá multiplicarse por el factor de 1.5385, permitiéndose a la controladora tomar una pérdida fiscal por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en el ajuste y en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación.

No obstante que el artículo 57-J no precisa cual será la pérdida que tendrá derecho a disminuir la sociedad controladora, considero que se refiere a las pérdidas en que incurrió dicha entidad, previamente a la consolidación fiscal, y cuya disminución se condiciona a la obtención de utilidades futuras, pues las pérdidas fiscales consolidadas y aquellas incurridas por la propia controladora en la consolidación, forman parte del resultado fiscal consolidado, en la participación consolidable correspondiente, al momento de su incursión.

Tratándose de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, deberá efectuarse la misma comparación que en el caso de la cuenta de utilidad fiscal neta.

- En el caso de fusión de sociedades, se considerará que no existe desincorporación cuando la controlada que se disuelve sea absorbida totalmente por otra u otras controladas de la misma controladora o en los casos en que la controladora fusione a una controlada del mismo grupo.

A diferencia de lo que disponía el artículo 57-J de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor al 31 de diciembre de 1998, la fusión de la

controladora en una controlada, sí implicará la pérdida de los beneficios de la consolidación y la consecuente aplicación del precepto que comento, máxime que por disposición expresa del artículo 57-B la autorización para consolidar es intransmisible, salvo que cuente con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte la misma; supuesto que difícilmente se dá en la práctica ya que depende de una autorización exclusiva.

- Las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año.

Así mismo se establece que cuando por segunda ocasión en un período de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades, la desincorporación será inmediata.

- Cuando la controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en el artículo 57-J por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma.
- En el caso de que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos exigidos por la Ley, así como cuando deba consolidar, la controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación.
- Tratándose del caso en que hubiera optado por dejar determinar su resultado fiscal consolidado, la controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar, para lo cual deberá presentar la información que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.
- Cuando el grupo deje de cumplir con alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar, la controladora deberá presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo mencionado (Artículo 57-J de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Se prevé que la controladora abandone la desconsolidación antes de vencido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación. En este caso la controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación con recargos.

- En adición a los supuestos de desconsolidación por no incorporación de controladas o por incorporación de sociedades que no reúnan tal calidad a que se refiere el artículo 57-I, se considerará que existe desconsolidación cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, así como cuando la controladora continúe consolidando a una sociedad que deje de ser controlada en los términos del artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por más de un ejercicio.

Así mismo se establece que la controladora que no lleve los registros y la documentación que alude la fracción I del artículo 57-K deberá desconsolidar y enterar el impuesto diferido según se indica.

En disposición transitoria se establece:

“Para los efectos del artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los conceptos especiales de consolidación que deberán considerarse realizados con terceros y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir de la sociedad o sociedades que se desincorporen o desconsoliden, que correspondan a ejercicios anteriores a 1999, en lugar de considerarse en la participación consolidable a que hace referencia dicho artículo, se considerarán en la participación accionaria al cierre del ejercicio inmediato anterior al de la desincorporación. En caso de que la desincorporación se realice en el ejercicio de 1999 se considerará el promedio por día de participación que la controladora hubiera tenido en el capital social de dichas sociedades durante el ejercicio de 1998 definido este último en los términos del artículo 57-E de la misma Ley vigente al 31 de diciembre de 1998. Dichas partidas se actualizarán en los términos del

artículo 57-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1999."²⁶

4.6.2. FUSIÓN O ESCISIÓN DE EMPRESAS DEL GRUPO QUE CONSOLIDA

Como es lógico, la Ley previene que si una controlada es fusionada dentro de la otra empresa del mismo grupo, no se considera que se dé una desincorporación, ya que la fusionante o la que surja de la fusión si fuera el caso, absorbe todo el balance de la fusionada y por tanto sus derechos y obligaciones, incluyendo las fiscales, con las limitaciones que la propia Ley señala. Aquí podría ser irrelevante el que una empresa tenga pérdidas por amortizar o Impuesto al Activo por recuperar por las que individualmente la fusionante perdiera el derecho a su amortización y recuperación respectivamente, si a nivel consolidado la controladora ya disminuyó esas pérdidas en el año en que se produjeron y el Impuesto al Activo no se causó a nivel consolidado.

Congruentemente, si una controlada se escisiona, no se considera que hay una incorporación de las nuevas empresas que surgen de la escisión, por las mismas razones.²⁷

²⁶ Decreto por el que se Modifican Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1998, Artículo 5, fracción VIII, inciso e).

²⁷ Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 57-I y 57-J.

4.6.3. FIDEICOMISO EMPRESARIAL Y ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Quando una controlada participa en una de estas figuras, como fideicomisario, asociante o asociado, según sea el caso, el fiduciario o el asociante respectivamente, tienen la obligación de hacer pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a cuenta del impuesto definitivo que se cause por las operaciones realizadas a través de estas figuras. Los fideicomisarios, asociante y asociados por su parte acumulan a sus ingresos del ejercicio la utilidad fiscal que les corresponda por dichas actividades en los términos del contrato que al efecto se haya celebrado, o en su caso deducen la pérdida fiscal respectiva. Un aspecto que no contempla la Ley es cuando el fideicomisario, asociado o asociante es una empresa controlada en que la controladora tiene menos del 100% de sus acciones, cómo debe acreditar los anticipos que por su cuenta se hayan ejecutado. Dado que la utilidad o pérdida fiscal que le corresponde la acumula o deduce la controlada a la controladora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la proporción accionaria que ésta tenga en aquélla, en esa misma proporción debería acreditar a dichas entidades los anticipos de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo hechos por su cuenta. A su vez la controladora debería acreditar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contra su Impuesto Sobre la Renta consolidado la parte que a ella le haya acreditado la controlada. Esto equivaldría a darle un tratamiento similar al de Impuesto Sobre la Renta retenido por bancos y casas de bolsa.

Lo anterior no lo contempla la Ley, por lo que los anticipos efectuados por el fideicomiso o asociación en participación de que se trate, sólo los puede acreditar la controlada fideicomisaria o asociante, según sea el caso, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.6.4. CONTROLADORAS QUE GOCEN DE REDUCCIÓN DE ISR.

El artículo 57-E, fracción I, en su último párrafo, indica que para que la reducción en el pago del impuesto no se le revierta a la controladora, ni le beneficie indebidamente en la consolidación, la utilidad o pérdida fiscal correspondiente a las empresas que estén en esta situación se incluirá en la determinación del resultado fiscal consolidado, reducida en la misma proporción en que gocen de la citada reducción.

4.6.5. ISR RETENIDO A LAS CONTROLADAS POR BANCOS Y CASAS DE BOLSA.

La regla 3.24.1 de la Resolución Miscelánea para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 6 de marzo de 2000, establece que:

“Las instituciones de crédito y las sociedades de ahorro y préstamo calcularán el monto de los intereses por los que no se pagará el impuesto en los términos del artículo 77, fracción XIX primer párrafo de la Ley del ISR, aplicando a la totalidad de los intereses pagados, un porcentaje equivalente a la tenencia promedio por parte de dichas instituciones en valores emitidos por el Gobierno Federal; por lo anterior, la retención a que se refiere el artículo 126 de la Ley mencionada, en el caso en que la tasa anual de interés pactada sea igual o superior al 10%, se efectuará sobre el monto del capital a la tasa anual del 2%, en el supuesto en que la tasa anual de interés pactada sea inferior al 10%, la retención respectiva se efectuará a la tasa del 20% sobre el monto de los intereses pagados.

En los casos en que los intereses a que se refiere el párrafo anterior, se paguen a personas morales que sean contribuyentes del Título II o II-A de la Ley del ISR, la retención se efectuará a la tasa mencionada en dicho párrafo y se calculará sobre el monto de la inversión que da lugar a los intereses, que se tenga durante la vigencia de la presente Resolución.”

RESUMEN CAPÍTULO 4

Para efecto de pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta, las controladoras puras lo calculan considerando los ingresos propios y el coeficiente de utilidad consolidado, dicho coeficiente de utilidad resulta de considerar la utilidad fiscal consolidada y los ingresos nominales de todas las empresas controladas y la controladora; en caso que no sea pura el pago provisional se calcula con el coeficiente de utilidad que le correspondería como si no determinara su resultado fiscal consolidado por el total de sus ingresos en la declaración anual consolidada se acreditan los pagos provisionales y el ajuste efectivamente enterados por la controladora y las controladas, en la participación consolidable al cierre del ejercicio.

Los pagos provisionales de impuesto al activo serán consolidados según establece la resolución miscelánea (Mis 2000 3.7.12), siendo acreditables, en función a la participación consolidable los anticipos hechos por las controladas.

La reducción del monto a pagar en los anticipos, ya sea pagos provisionales o ajuste semestral, no es más que un derecho en la consolidación, como si fuera una empresa individual; las controladoras y la propia controladora tienen derecho a solicitar la reducción de sus anticipos cuando estimen que enterando los mismos conforme al cálculo de la ley resultarían excesivos en relación con el impuesto anual que causarían.

Existe obligación de la sociedad controladora de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada; también hay obligación de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida a aquellas sociedades controladoras que opten por diferir parte del impuesto del ejercicio.

Cuando no provienen de cuenta de utilidad fiscal neta o cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, dividendos o utilidades en efectivo o bienes que las sociedades que consolidan distribuyan entre sí, causarían el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controlada que los distribuya. Dichos dividendos no incrementarían los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.

La sociedad controladora llevara un registro de control de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas.

Para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades no existe consolidación, pagando cada empresa su reparto individualmente, de acuerdo a su utilidad fiscal determinada.

Hablar de incorporación y desincorporación tiene particularidades, pero lo más importante, es que:

Las sociedades que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la actualización de consolidación, lo harán a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se obtuvo la actualización para consolidar; las empresas que se incorporen posteriormente, se incorporaran a partir del ejercicio siguiente a aquel en que adquieran el carácter de controladas, las sociedades que surjan de la escisión de una controlada, se incorporan de inmediato. La controladora dará aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad.

En caso de desincorporación de una controlada, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto, caso en el cual, la sociedad que se desincorpora deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser controlada, en forma individual. La desincorporación de una controlada obligara a la controladora a reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior, mediante presentación de declaración complementaria.

Si una controlada es fusionada dentro de otra empresa del mismo grupo, no se considerara que se de una desincorporación ya que la fusionante o la que surja de la fusión, si fuera el caso, absorbe todo el balance de la fusionada y por lo tanto sus derechos y obligaciones, incluyendo las fiscales, con las limitaciones que la propia ley señala; congruentemente, si una controlada se escisiona, no se considera que hay una incorporación de las nuevas empresas que surgen de la escisión, por las mismas razones.

Cuando una controlada participa en fideicomiso empresarial y asociación en participación, como fideicomisario, asociante o asociado, según sea el caso, el fiduciario o el asociante respectivamente, tienen la obligación de hacer pagos provisionales del impuesto sobre la renta e impuesto al activo, a cuenta del impuesto definitivo que se cause por las operaciones realizadas a través de estas figuras.

CAPÍTULO 5. CASO PRÁCTICO

En este capítulo se pretende, mediante un caso práctico, mostrar tanto el procedimiento contable para la formulación de Estados Financieros Consolidados, como la determinación del Resultado Fiscal Consolidado.

Consiste en un grupo de tres empresas en donde “A” es la controladora, “B” y “C” las controladas.

Supongo que la compañía “A” está dentro del ramo comercial y su actividad es la distribución de trajes para caballero, en 1998, el comité administrativo convoca a una asamblea extraordinaria de accionistas en la cual se analiza la posibilidad de realizar una inversión con objeto de tener mayor influencia en el mercado, de tal suerte que por decisión unánime después del análisis se llega a la conclusión de invertir en dos compañías importantes a fin de expandir su mercado, con la participación de 90% en “B” y 80% en “C”.

Compañía	Monto de la Inversión	Número de Acciones	Valor Nominal
“B”	11,250,000	11,250	1,000
“C”	6,300,000	6,300	1,000

Para efectos fiscales se cumplió con todos los requisitos legales y administrativos por lo que se consolida contable y fiscalmente a partir de enero de 2000.

COMPAÑÍA “A”

Durante 2000 la Cía. “A” realiza las siguientes operaciones:

- 1) Se reclasifican las utilidades del ejercicio de 1999, a utilidades de ejercicios anteriores.
- 2) Decreta dividendos pagados la compañía “B” el 31 de enero por \$1,750,000 (90% de su participación).
- 3) Vende a la Cía. “C”, al costo, 990 unidades de ropa a \$1,200 c/u, el 30% al contado y el resto a crédito.
- 4) Paga a proveedores \$437,500.
- 5) Cobra a clientes \$3,300,000.
- 6) Se decretan y pagan dividendos de la Cía. “C”, por \$400,000 (80% de participación).
- 7) Se venden mercancías por \$1,200,000 a una empresa que no corresponde al grupo que consolida, al contado con un costo de \$543,500
- 8) El 15 de enero de 2000, vende mobiliario y equipo de oficina a la Cía. “C” en \$800,000 que tiene un costo de adquisición de \$850,000 y una depreciación acumulada de \$170,000, misma que fue adquirida en diciembre de 1998.
- 9) Se cobran los dividendos decretados por la Cía. “B” de 1,575,000.
- 10) Los gastos de operación fueron los siguientes:

Sueldos y salarios	\$200,000
Honorarios	100,000
Impuestos federales	180,000
Depreciación Acum. Mob. y Equipo.	11,660
Depreciación Acum. de Edificio	27,080
Depreciación Acum. de Eq. de Transporte	66,660
Depreciación Acum. de Eq. de Computo	41,660
Total	\$627,060

- 11) Como Cía. Controladora reconoce su inversión en sus subsidiarias.
- 12) La Cía. Reconoce las utilidades y pérdidas de 1999 en sus dos compañías subsidiarias.

COMPAÑÍA "B"

Durante 2000 la Cía. "B" realiza las siguientes operaciones:

- 1) Se reclasifican las utilidades del ejercicio de 1999 a utilidades de ejercicios anteriores.
- 2) El 31 de enero, la compañía decreta dividendos pagados de las utilidades acumuladas por \$1,750,000.
- 3) Cobra a clientes \$825,000 + IVA.
- 4) Se compra mercancías a crédito por \$400,000 a un proveedor "X".
- 5) Se venden mercancías por \$1,000,000 con un costo de \$534,370 al contado.
- 6) Se pagan los dividendos decretados el 31 de enero.
- 7) Se tuvieron los siguientes gastos de operación:

Sueldos y salarios	\$150,000
Honorarios	50,000
Impuestos federales	250,000

Depreciación Acum. de Edificio	10,417
Depreciación Acum. de Mob. y Eq. de Of.	6,667
Depreciación Acum. de Eq. de transporte	16,667
Total	\$483,751

COMPañÍA "C"

Durante 200 la Cía. "C" realiza las siguientes operaciones:

- 1) Se reclasifican las utilidades del ejercicio 1999, a utilidades de ejercicios anteriores.
- 2) Se compran a la Cía. "A" 990 unidades en mercancía al costo a \$1,200 c/u, 30% de contado y el resto a crédito.
- 3) Se venden 800 unidades a \$1,800 c/u, 50% de contado y 50% a crédito, el costo es de \$720,000.
- 4) Se cobra a clientes \$512,500 + IVA.
- 5) Se decretan y pagan dividendos por las utilidades acumuladas de ejercicios anteriores por \$400,000 el 31 de enero.
- 6) Se compra mobiliario y equipo de oficina a la Cía. "A" por \$800,000.
- 7) Los gastos de operación fueron los siguientes:

Sueldos y salarios	\$20,000
Honorarios	50,000
Impuestos federales	5,000
Depreciación Acum. de Edificio	6,250
Depreciación Acum. de Mob. y Eq. de Of.	11,250
Depreciación Acum. de Eq. de transporte	13,330
Total	\$105,830

Índice de Cédulas

	Página
1. Estado de Situación Financiera al 31/Dic/1999	
- Cía "A", S. A. de C. V.	160
- Cía "B", S. A. de C. V.	161
- Cía "C", S. A. de C. V.	162
2. Esquemas de mayor, operaciones de 2000	
- Cía "A", S. A. de C. V.	163
- Cía "B", S. A. de C. V.	165
- Cía "C", S. A. de C. V.	167
- Asientos de eliminación	169
3. Hojas de trabajo al 31/Dic/2000	
- Cía "A", S. A. de C. V.	170
- Cía "B", S. A. de C. V.	171
- Cía "C", S. A. de C. V.	172
4. Estados de Situación Financiera al 31/Dic/2000	
- Cía "A", S. A. de C. V.	173
- Cía "B", S. A. de C. V.	175
- Cía "C", S. A. de C. V.	176
5. Estados de Resultados del 1/Ene/2000 al 31/Dic/2000	
- Cía "A", S. A. de C. V.	177
- Cía "B", S. A. de C. V.	178
- Cía "C", S. A. de C. V.	179
6. Hojas de trabajo y Eliminaciones 2000	180
7. Estado de Situación Financiera Consolidado al 31/Dic/2000	181
8. Estado de Resultados Consolidado del 1/Ene/2000 al 31/Dic/2000	183

CÍA."A", S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$ 20,000,000	
Clientes	4,500,000	
Cuentas por Cobrar C.P.	2,250,000	
Inventarios	2,275,000	
Otros Activos	<u>1,275,000</u>	\$ 30,300,000

Fijo:

Terrenos		4,000,000	
Equipo de cómputo	\$ 3,000,000		
Depreciación Acumulada	<u>1,000,000</u>	2,000,000	
Edificio	6,500,000		
Depreciación Acumulada	<u>650,000</u>	5,850,000	
Mobiliario y equipo	2,250,000		
Depreciación Acumulada	<u>450,000</u>	1,800,000	
Equipo de Transporte	4,000,000		
Depreciación Acumulada	<u>1,600,000</u>	<u>2,400,000</u>	\$ 16,050,000

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.		1,950,000	
-------------------------	--	-----------	--

Suma Activo

\$ 48,300,000

PASIVO

Proveedores	\$ 1,537,500	
Acreedores diversos	850,000	
Otros pasivos	<u>1,600,000</u>	\$ 3,987,500

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$ 26,000,000	
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.	14,500,000	
Utilidad del ejercicio	<u>3,812,500</u>	\$ 44,312,500

Suma de Pasivo y Capital Contable

\$ 48,300,000

CÍA. "B", S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$	600,000	
Clientes		1,625,000	
Cuentas por Cobrar C.P.		812,500	
Inventarios		1,137,500	
Otros Activos		<u>750,000</u>	\$ 4,925,000

Fijo:

Terreno	\$	5,000,000	
Edificio	2,500,000		
Depreciación Acumulada	<u>375,000</u>	2,125,000	
Mobiliario y equipo	800,000		
Depreciación Acumulada	<u>240,000</u>	560,000	
Equipo de Transporte	1,000,000		
Depreciación Acumulada	<u>600,000</u>	<u>400,000</u>	\$ 8,085,000

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.	1,475,000	
-------------------------	-----------	--

Suma Activo

\$ 14,485,000

PASIVO

Proveedores	\$	568,750	
Acreedores diversos		525,000	
Otros pasivos		<u>891,250</u>	\$ 1,985,000

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$	8,000,000	
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.		3,500,000	
Utilidad del ejercicio		<u>1,000,000</u>	\$ 12,500,000

Suma de Pasivo y Capital Contable

\$ 14,485,000

CÍA."C", S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$	659,990	
Clientes		812,500	
Cuentas por Cobrar C.P.		306,250	
Inventarios		668,750	
Otros Activos		<u>716,880</u>	\$ 3,164,370

Fijo:

Terrenos		2,700,000	
Edificio	1,500,000		
Depreciación Acumulada	<u>225,000</u>	1,275,000	
Mobiliario y equipo	500,000		
Depreciación Acumulada	<u>150,000</u>	350,000	
Equipo de Transporte	800,000		
Depreciación Acumulada	<u>480,000</u>	<u>320,000</u>	\$ 4,645,000

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.			837,500
-------------------------	--	--	---------

Suma Activo			\$ <u><u>8,646,870</u></u>
--------------------	--	--	-----------------------------------

PASIVO

Proveedores	\$	284,370	
Acreedores diversos		262,500	
Otros pasivos		<u>300,000</u>	\$ 846,870

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$	6,000,000	
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.		1,000,000	
Utilidad del ejercicio		<u>800,000</u>	\$ 7,800,000
Suma de Pasivo y Capital Contable			\$ <u><u>8,646,870</u></u>

COMPANÍA "A"
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.

Caja y Bancos

s)	20,000,000	437,500	(4
3)	409,860	17,550,000	(11
5)	3,300,000	-	
6)	320,000	-	
7)	1,380,000	-	
8)	920,000	-	
9)	1,575,000	-	
	<u>27,904,860</u>	<u>17,987,500</u>	
	9,917,360		

Clientes

s)	4,500,000	3,300,000	(5
3)	956,340	-	
	<u>5,456,340</u>	<u>3,300,000</u>	
	2,156,340		

Ctas por Cobrar C.P.

s)	2,250,000	-
	<u>2,250,000</u>	-
	2,250,000	

Ctas por Cobrar L.P.

s)	1,950,000	-
	<u>1,950,000</u>	-
	1,950,000	

Inventarios

s)	2,275,000	1,188,000	(3
	-	543,500	(7
	<u>2,275,000</u>	<u>1,731,500</u>	
	543,500		

Terrenos

s)	4,000,000	-
	<u>4,000,000</u>	-
	4,000,000	

Equipo de Cómputo

s)	3,000,000	-
	<u>3,000,000</u>	-
	3,000,000	

Edificio

s)	6,500,000	-
	<u>6,500,000</u>	-
	6,500,000	

Mobiliario y Equipo

s)	2,250,000	850,000	(8
	<u>2,250,000</u>	<u>850,000</u>	
	1,400,000		

Equipo de Transporte

s)	4,000,000	-
	<u>4,000,000</u>	-
	4,000,000	

Dep'n Acum Eq de Cómputo

	-	1,000,000	(s
	-	41,660	(10
	-	<u>1,041,660</u>	
		1,041,660	

Dep'n Acum de Edificio

	-	650,000	(s
	-	27,080	(10
	-	<u>677,080</u>	
		677,080	

Dep'n Acum de Mob Eq

8)	170,000	450,000	(s
	-	11,660	(10
	<u>170,000</u>	<u>461,660</u>	
		291,660	

Dep'n Acum de Eq Tran

	-	1,600,000	(s
	-	66,660	(10
	-	<u>1,666,660</u>	
		1,666,660	

Otros Activos

s)	1,275,000	-
	<u>1,275,000</u>	-
	1,275,000	

Proveedores

4)	437,500	1,537,500	(s
	<u>437,500</u>	<u>1,537,500</u>	
		1,100,000	

Acreedores

	-	850,000	(s
	-	480,000	(10
	-	<u>1,330,000</u>	
		1,330,000	

Otros Pasivos

	-	1,600,000	(s
	-	<u>1,600,000</u>	
		1,600,000	

COMPañA "A"
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.

Capital Social	
-	26,000,000 (s)
-	26,000,000
	26,000,000

Utilidad Acum Ej Ant	
-	14,500,000 (s)
-	3,812,500 (1)
-	18,312,500
	18,312,500

Utilidad del Ejercicio	
3,812,500	3,812,500 (s)

IVA por Pagar	
-	178,200 (3)
-	180,000 (7)
-	120,000 (8)
-	478,200
	478,200

Dividendos Cobrados	
-	320,000 (6)
-	1,575,000 (9)
-	1,895,000
	1,895,000

Deudores Diversos	
1,575,000	1,575,000 (9)

Compañía "B"	
Dividendos Decretados	
1,575,000	1,575,000 (2)

Costo de Ventas	
1,188,000	- (3)
543,500	- (7)
1,731,500	-
1,731,500	1,731,500 (12)

Ventas	
-	1,188,000 (3)
-	1,200,000 (7)
2,388,000	2,388,000 (11)

Otros Productos	
-	120,000 (8)
-	120,000
120,000	120,000 (12)

Gastos de Operación	
627,060	- (10)
627,060	-
627,060	627,060 (14)

Pérdidas y Ganancias	
1,731,500	2,388,000 (11)
627,060	120,000 (12)
2,358,560	2,508,000
	149,440

Compañía "B"	
Pérdida de Subsidiaria	
18,121	- (12)
18,121	-
18,121	

Compañía "C"	
Inversión en Subsidiaria	
6,300,000	- (11)
614,170	- (12)
6,914,170	-
6,914,170	

Compañía "B"	
Inversión Subsidiaria	
11,250,000	18,121 (12)
11,250,000	18,121
11,231,879	

Compañía "C"	
Utilidad en Subsidiaria	
-	614,170 (12)
-	614,170
	614,170

COMPANÍA "B"
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.

Caja y Bancos

s)	600,000	1,750,000 (6)
3)	948,750	-
5)	1,150,000	-
	2,698,750	1,750,000
	948,750	

Clientes

s)	1,625,000	948,750 (3)
	1,625,000	948,750
	676,250	

Cuentas por Cobrar C.P.

s)	812,500	-
	812,500	-
	812,500	

Cuentas por Cobrar L.P.

s)	1,475,000	-
	1,475,000	-
	1,475,000	

Inventarios

s)	1,137,500	534,370 (5)
4)	400,000	-
	1,537,500	534,370
	1,003,130	

Terrenos

s)	5,000,000	-
	5,000,000	-
	5,000,000	

Edificio

s)	2,500,000	-
	2,500,000	-
	2,500,000	

Mobiliario y Equipo

s)	800,000	-
	800,000	-
	800,000	

Equipo de Transporte

s)	1,000,000	-
	1,000,000	-
	1,000,000	

Dep. Acum de Edificio

-	375,000 (s)
-	10,417 (7)
-	385,417
	385,417

Dep. Acum de Mob y Eq

-	240,000 (s)
-	6,667 (7)
-	246,667
	246,667

Dep. Acum de Eq de Tra

-	600,000 (s)
-	16,667 (7)
-	616,667
	616,667

Otros Activos

s)	750,000	-
	750,000	-
	750,000	

Proveedores

-	568,750 (s)
-	460,000 (4)
-	1,028,750
	1,028,750

Acreedores

-	525,000 (s)
-	450,000 (7)
-	975,000
	975,000

COMPANÍA "B"
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.

Otros Pasivos	
-	891,250 (s)
-	891,250
	891,250

Capital Social	
-	8,000,000 (s)
-	8,000,000
	8,000,000

Util. de Ej. Anteriores	
2) 1,750,000	3,500,000 (s)
-	1,000,000 (1)
1,750,000	4,500,000
	2,750,000

Utilidad del Ejercicio	
1) 1,000,000	1,000,000 (s)

Dividendos por Pagar	
6) 1,750,000	1,750,000 (2)

IVA por Acreditar	
4) 60,000	
60,000	
60,000	

Costo de Ventas	
5) 534,370	
534,370	
534,370	534,370 (AF AF)

Ventas	
	1,000,000 (5)
	1,000,000
1,000,000	1,000,000

IVA por Pagar	
	150,000 (5)
	150,000
	150,000

Gastos de Operación	
7) 483,751	
483,751	
483,751	483,751 (AF)

Pérdidas y Ganancias	
AF) 534,370	1,000,000 AF)
AF) 483,751	
1,018,121	1,000,000
18,121	

COMPANÍA "C"
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.

Caja Bancos	
s)	659,990
3)	828,000
4)	589,375
	<u>2,077,365</u>
	347,505

Clientes	
(2 s)	812,500
(6 3)	828,000
(5A)	1,640,500
	<u>1,051,125</u>

Ctas. Por Cobrar C.P.	
(4 s)	306,250
	<u>306,250</u>
	306,250

Ctas. Por Cobrar L.P.	
s)	837,500
	<u>837,500</u>
	837,500

Inventarios	
s)	668,750
2)	1,188,000
	<u>1,856,750</u>
	1,136,750

Terrenos	
(3 s)	2,700,000
	<u>2,700,000</u>
	2,700,000

Edificio	
s)	1,500,000
	<u>1,500,000</u>
	1,500,000

Mobiliario y Equipo	
s)	500,000
6)	800,000
	<u>1,300,000</u>
	1,300,000

Equipo de Transporte	
s)	800,000
	<u>800,000</u>
	800,000

Dep'n Acum de Edificio	
-	225,000
-	6,250
-	<u>231,250</u>
	231,250

Dep'n Acum de Mob y Eq	
-	150,000
-	11,250
-	<u>161,250</u>
	161,250

Dep'n Acum de Eq Tra	
-	480,000
-	13,330
-	<u>493,330</u>
	493,330

Otros Activos	
s)	716,880
	<u>716,880</u>
	716,880

Proveedores	
-	284,370
-	956,340
-	<u>1,240,710</u>
	1,240,710

Acreedores	
-	262,500
-	75,000
-	<u>337,500</u>
	337,500

COMPANÍA "C"
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.

Otros Pasivos	
-	300,000
-	300,000
	300,000

(s 5A)

Dividendos por Pagar	
400,000	400,000
400,000	400,000

(5)

Capital Social	
-	6,000,000
-	6,000,000
	6,000,000

(s)

Utilidad del Ejercicio Ant	
5) 400,000	1,000,000
-	800,000
400,000	1,800,000
	1,400,000

(s 1)

(1)

Utilidad del Ejercicio	
800,000	800,000
800,000	800,000

(s 2)

6)

IVA Acreditable	
178,200	-
120,000	-
298,200	-
298,200	

IVA por Pagar	
-	216,000
-	216,000
	216,000

(3 8)

Ventas	
1,440,000	1,440,000
1,440,000	1,440,000

(3 3)

Costo de Ventas	
720,000	720,000
720,000	720,000

(8)

Gastos de Operación	
7) 105,830	105,830
105,830	105,830

(8 8)

8)

Pérdidas Y Ganancias	
720,000	1,440,000
105,830	-
825,830	1,440,000
	614,170

(8)

**ASIENTOS DE ELIMINACIÓN
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.**

"B"

Capital Social	
1) 7,200,000	-
7,200,000	-
7,200,000	

"B"

Utilidad Acum. Ej. Ant.	
1) 4,050,000	1,575,000
4,050,000	1,575,000
2,475,000	

"A"

Inv. Susidiarias "B"	
(3) 5) 16,309	11,250,000
16,309	11,250,000
	11,233,691

"A"

Dividendos por Cobrar	
3) 1,575,000	-
2) 320,000	-
1,895,000	-
1,895,000	

"A"

Pérd. En Subs. No Distrib "B"	
-	16,309
-	16,309
	16,309

"A"

Util. En Subs. No Distrib "C"	
(5) 6) 491,336	-
491,336	-
491,336	

"C"

Capital Social	
2) 4,800,000	-
4,800,000	-
4,800,000	

"C"

Utilidad Acum. Ej. Ant.	
2) 1,500,000	320,000
1,500,000	320,000
1,180,000	

"A"

Inversión Subsidiaria "C"	
-	6,300,000
-	491,336
-	6,791,336
	6,791,336

"A"

Ventas A "C"	
7) 1,188,000	-
1,188,000	-
1,188,000	

"C"

Costo de ventas	
-	1,188,000
-	1,188,000
	1,188,000

"A"

Otros Productos	
-	120,000
-	120,000
	120,000

Mobiliario y equipo

8) 120,000	-
120,000	-
120,000	

COMPANIA "A"
HOJA DE TRABAJO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

CONCEPTO	BALANZA		MOVIMIENTOS		SALDOS		PÉRDIDAS Y GANANCIAS		BALANCE GENERAL	
	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	ACTIVO	PASIVO
Efectivo, caja y bancos	20,000,000	-	7,904,860	17,987,500	9,917,360	-	-	-	9,917,360	-
Cientes	4,500,000	-	956,340	3,300,000	2,156,340	-	-	-	2,156,340	-
Cuentas por cobrar C.P.	2,250,000	-	-	-	2,250,000	-	-	-	2,250,000	-
Inventarios	2,275,000	-	-	1,731,500	543,500	-	-	-	543,500	-
Inversión en subsidiarias "B"	-	-	11,231,879	-	11,231,879	-	-	-	11,231,879	-
Crédito mercantil	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Dividendos por cobrar	-	-	-	1,895,000	-	1,895,000	-	-	-	1,895,000
Terrenos	4,000,000	-	-	-	4,000,000	-	-	-	4,000,000	-
Equipo de cómputo	3,000,000	-	-	-	3,000,000	-	-	-	3,000,000	-
Dep. Acum. de Eq. de Cómputo	-	1,000,000	-	41,660	-	1,041,660	-	-	-	1,041,660
Edificio	6,500,000	-	-	-	6,500,000	-	-	-	6,500,000	-
Dep. Acum de Edificio	-	650,000	-	27,080	-	677,080	-	-	-	677,080
Mobiliario y Equipo de Ofna.	2,250,000	-	-	850,000	1,400,000	-	-	-	1,400,000	-
Dep. Acum de Mob y Eq	-	450,000	170,000	11,660	-	291,660	-	-	-	291,660
Equipo de transporte	4,000,000	-	-	-	4,000,000	-	-	-	4,000,000	-
Dep. Acum. de Eq. Tra.	-	1,600,000	-	66,660	-	1,666,660	-	-	-	1,666,660
Otros activos	1,275,000	-	-	-	1,275,000	-	-	-	1,275,000	-
Proveedores	-	1,537,500	437,500	-	-	1,100,000	-	-	-	1,100,000
Acreedores diversos	-	850,000	-	480,000	-	1,330,000	-	-	-	1,330,000
Cuentas por cobrar L.P.	1,950,000	-	-	-	1,950,000	-	-	-	1,950,000	-
Otros pasivos	-	1,600,000	-	-	-	1,600,000	-	-	-	1,600,000
Capital social	-	26,000,000	-	-	-	26,000,000	-	-	-	26,000,000
Utilidades Acum. de Ej. Anteriores	-	14,500,000	-	3,812,500	-	18,312,500	-	-	-	18,312,500
Utilidad del ejercicio	-	3,812,500	3,812,500	-	-	-	-	-	-	-
IVA por pagar	-	-	-	478,200	-	478,200	-	-	-	478,200
Costo de ventas	-	-	1,731,500	-	1,731,500	-	-	1,731,500	-	-
Ventas	-	-	-	2,388,000	-	2,388,000	2,388,000	-	-	-
Otros productos	-	-	-	120,000	-	120,000	120,000	-	-	-
Gastos de operación	-	-	627,060	-	627,060	-	-	627,060	-	-
Pérdidas y ganancias	-	-	-	-	-	-	-	149,440	-	-
Utilidad del ejercicio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	149,440
Inversión en subsidiarias "C"	-	-	6,914,170	-	6,914,170	-	-	-	6,914,170	-
Pérdida en subsidiaria "B"	-	-	18,121	-	18,121	-	-	-	18,121	-
Utilidad en subsidiaria "C"	-	-	-	614,170	-	614,170	-	-	-	614,170
Total	52,000,000	52,000,000	33,803,930	33,803,930	57,514,930	57,514,930	2,508,000	2,508,000	55,156,370	55,156,370

COMPANIA "B"
HOJA DE TRABAJO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

CONCEPTO	BALANZA		MOVIMIENTOS		SALDOS		PERDIDAS Y GANANCIAS		BALANCE GENERAL	
	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	ACTIVO	PASIVO
Efectivo, caja y bancos	600,000	-	2,098,750	1,750,000	948,750	-	-	-	948,750	-
Clientes	1,625,000	-	-	948,750	676,250	-	-	-	676,250	-
Cuentas por cobrar C.P.	812,500	-	-	-	812,500	-	-	-	812,500	-
Inventarios	1,137,500	-	400,000	534,370	1,003,130	-	-	-	1,003,130	-
Terrenos	5,000,000	-	-	-	5,000,000	-	-	-	5,000,000	-
Edificio	2,500,000	-	-	-	2,500,000	-	-	-	2,500,000	-
Dep. Acum de Edificio	-	375,000	-	10,417	-	385,417	-	-	-	385,417
Mobiliario y Equipo de Ofna.	800,000	-	-	-	800,000	-	-	-	800,000	-
Dep. Acum de Mob y Eq	-	240,000	-	6,667	-	246,667	-	-	-	246,667
Equipo de transporte	1,000,000	-	-	-	1,000,000	-	-	-	1,000,000	-
Dep. Acum. de Eq. Tra.	-	600,000	-	16,667	-	616,667	-	-	-	616,667
Otros activos	750,000	-	-	-	750,000	-	-	-	750,000	-
Proveedores	-	568,750	-	460,000	-	1,028,750	-	-	-	1,028,750
Acreedores diversos	-	525,000	-	450,000	-	975,000	-	-	-	975,000
Cuentas por cobrar L.P.	1,475,000	-	-	-	1,475,000	-	-	-	1,475,000	-
Otros pasivos	-	891,250	-	-	-	891,250	-	-	-	891,250
Capital social	-	8,000,000	-	-	-	8,000,000	-	-	-	8,000,000
Utilidades Acum. de Ej. Anteriores	-	3,500,000	1,750,000	1,000,000	-	2,750,000	-	-	-	2,750,000
Utilidad del ejercicio	-	1,000,000	1,000,000	-	-	-	-	-	-	-
Dividendos por pagar	-	-	1,750,000	1,750,000	-	-	-	-	-	-
IVA por acreditar	-	-	60,000	-	60,000	-	-	-	60,000	-
IVA por pagar	-	-	-	150,000	-	150,000	-	-	-	150,000
Costo de ventas	-	-	534,370	-	534,370	-	-	534,370	-	-
Ventas	-	-	-	1,000,000	-	1,000,000	1,000,000	-	-	-
Gastos de operación	-	-	483,751	-	483,751	-	-	483,751	-	-
Pérdidas y ganancias	-	-	-	-	-	-	18,121	-	18,121	-
Utilidad del ejercicio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	15,700,000	15,700,000	8,076,871	8,076,871	16,043,751	16,043,751	1,018,121	1,018,121	15,043,751	15,043,751

COMPANIA "C"
HOJA DE TRABAJO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

CONCEPTO	BALANZA		MOVIMIENTOS		SALDOS		PERDIDAS Y GANANCIAS		BALANCE GENERAL	
	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	ACTIVO	PASIVO
Efectivo, caja y bancos	659,990	-	1,417,375	1,729,860	347,505	-	-	-	347,505	-
Clientes	812,500	-	828,000	589,375	1,051,125	-	-	-	1,051,125	-
Cuentas por cobrar C.P.	306,250	-	-	-	306,250	-	-	-	306,250	-
Inventarios	668,750	-	1,188,000	720,000	1,136,750	-	-	-	1,136,750	-
Terrenos	2,700,000	-	-	-	2,700,000	-	-	-	2,700,000	-
Edificio	1,500,000	-	-	-	1,500,000	-	-	-	1,500,000	-
Dep. Acum de Edificio	-	225,000	-	6,250	-	231,250	-	-	-	231,250
Mobiliario y Equipo de Ofna.	500,000	-	800,000	-	1,300,000	-	-	-	1,300,000	-
Dep. Acum de Mob y Eq	-	150,000	-	11,250	-	161,250	-	-	-	161,250
Equipo de transporte	800,000	-	-	-	800,000	-	-	-	800,000	-
Dep. Acum. de Eq. Tra.	-	480,000	-	13,330	-	493,330	-	-	-	493,330
Otros activos	716,880	-	-	-	716,880	-	-	-	716,880	-
Proveedores	-	284,370	-	956,340	-	1,240,710	-	-	-	1,240,710
Acreedores diversos	-	262,500	-	75,000	-	337,500	-	-	-	337,500
Cuentas por cobrar L.P.	837,500	-	-	-	837,500	-	-	-	837,500	-
Otros pasivos	-	300,000	-	-	-	300,000	-	-	-	300,000
Dividendos por pagar	-	-	400,000	400,000	-	-	-	-	-	-
Capital social	-	6,000,000	-	-	-	6,000,000	-	-	-	6,000,000
Utilidades Acum. de Ej. Anteriores	-	1,000,000	400,000	800,000	-	1,400,000	-	-	-	1,400,000
Utilidad del ejercicio	-	800,000	800,000	-	-	-	-	-	-	-
Dividendos por pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IVA por acreditar	-	-	298,200	-	298,200	-	-	-	298,200	-
IVA por pagar	-	-	-	216,000	-	216,000	-	-	-	216,000
Costo de ventas	-	-	720,000	-	720,000	-	-	720,000	-	-
Ventas	-	-	-	1,440,000	-	1,440,000	1,440,000	-	-	-
Gastos de operación	-	-	105,830	-	105,830	-	-	105,830	-	-
Pérdidas y ganancias	-	-	-	-	-	-	-	614,170	-	614,170
Utilidad del ejercicio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	9,501,870	9,501,870	6,957,405	6,957,405	11,820,040	11,820,040	1,440,000	1,440,000	10,994,210	10,994,210

CÍA."A", S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$	9,917,360			
Clientes		2,156,340			
Cuentas por Cobrar C.P.		2,250,000			
Inventarios		543,500			
Subsidiarias:		18,086,049			
Compañía "B"	\$	11,231,879			
Compañía "C"		<u>6,854,170</u>			
Crédito mercantil		60,000			
Otros Activos		<u>1,275,000</u>	\$	34,288,249	

Fijo:

Terrenos		4,000,000			
Equipo de cómputo	3,000,000				
Depreciación Acumulada	<u>1,041,660</u>	1,958,340			
Edificio	6,500,000				
Depreciación Acumulada	<u>677,080</u>	5,822,920			
Mobiliario y equipo	1,400,000				
Depreciación Acumulada	<u>291,660</u>	1,108,340			
Equipo de Transporte	4,000,000				
Depreciación Acumulada	<u>1,666,660</u>	<u>2,333,340</u>	\$	15,222,940	

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.				1,950,000	
-------------------------	--	--	--	-----------	--

Suma Activo

\$ 51,461,189

PASIVO

Proveedores	\$	1,100,000	
Acreedores diversos		1,330,000	
Dividendos por cobrar		1,895,000	
IVA por pagar		478,200	
Otros pasivos		<u>1,600,000</u>	\$ 6,403,200

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$	26,000,000	
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.		18,312,500	
Utilidades en subsidiarias		614,170	
Utilidad del ejercicio		149,440	
Pérdida en subsidiaria		<u>(18,121)</u>	\$ 45,057,989

Suma de Pasivo y Capital Contable

\$ 51,461,189

CÍA. "B", S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$	948,750		
Clientes		676,250		
Cuentas por Cobrar C.P.		812,500		
Inventarios		1,003,130		
IVA por acreditar		60,000		
Otros Activos		<u>750,000</u>	\$	4,250,630

Fijo:

Terreno	\$	5,000,000		
Edificio	2,500,000			
Depreciación Acumulada	<u>385,417</u>	2,114,583		
Mobiliario y equipo	800,000			
Depreciación Acumulada	<u>246,667</u>	553,333		
Equipo de Transporte	1,000,000			
Depreciación Acumulada	<u>616,667</u>	<u>383,333</u>	\$	8,051,249

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.				1,475,000
-------------------------	--	--	--	-----------

Suma Activo

\$ 13,776,879

PASIVO

Proveedores	\$	1,028,750		
Acreedores diversos		975,000		
IVA por pagar		150,000		
Otros pasivos		<u>891,250</u>	\$	3,045,000

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$	8,000,000		
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.		2,750,000		
Utilidad del ejercicio		<u>(18,121)</u>	\$	10,731,879

Suma de Pasivo y Capital Contable

\$ 13,776,879

CÍA."C", S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$	347,505		
Clientes		1,051,125		
Cuentas por Cobrar C.P.		306,250		
Inventarios		1,136,750		
IVA por acreditar		298,200		
Otros Activos		<u>716,880</u>	\$	3,856,710

Fijo:

Terrenos		2,700,000		
Edificio	1,500,000			
Depreciación Acumulada	<u>231,250</u>	1,268,750		
Mobiliario y equipo	1,300,000			
Depreciación Acumulada	<u>161,250</u>	1,138,750		
Equipo de Transporte	800,000			
Depreciación Acumulada	<u>493,330</u>	<u>306,670</u>	\$	5,414,170

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.				837,500
-------------------------	--	--	--	---------

Suma Activo

\$ 10,108,380

PASIVO

Proveedores	\$	1,240,710		
Acreedores diversos		337,500		
IVA por pagar		216,000		
Otros pasivos		<u>300,000</u>	\$	2,094,210

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$	6,000,000		
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.		1,400,000		
Utilidad del ejercicio		<u>614,170</u>	\$	8,014,170

Suma de Pasivo y Capital Contable

\$ 10,108,380

CÍA."A", S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

Ventas netas	\$ 2,388,000
Menos:	
Costo de ventas	<u>1,731,500</u>
UTILIDAD BRUTA	\$ 656,500
Menos:	
Gastos de operación	<u>627,060</u>
UTILIDAD EN OPERACIÓN	\$ 29,440
Más:	
Otros productos	<u>\$ 120,000</u>
UTILIDAD DEL EJERCICIO	<u>\$ 149,440</u>

CÍA."B", S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

Ventas netas	\$	1,000,000
Menos:		
Costo de ventas		<u>534,370</u>
UTILIDAD BRUTA	\$	465,630
Menos:		
Gastos de operación		<u>483,751</u>
UTILIDAD EN OPERACIÓN		(18,121)
Más:		
Otros productos	\$	<u>0</u>
UTILIDAD DEL EJERCICIO	\$	<u>(18,121)</u>

CÍA."C", S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

Ventas netas	\$	1,440,000
Menos:		
Costo de ventas		<u>720,000</u>
UTILIDAD BRUTA	\$	720,000
Menos:		
Gastos de operación		<u>105,830</u>
UTILIDAD EN OPERACIÓN	\$	614,170
Más:		
Otros productos	\$	<u>0</u>
UTILIDAD DEL EJERCICIO	\$	<u>614,170</u>

**COMPANIA "A" Y SUBSIDIARIAS
HOJA DE TRABAJO Y ELIMINACIONES 2000**

CONCEPTO	CIA. "A"		CIA. "B"		CIA. "C"		SALDO CONTROLADORA Y SUBSIDIARIAS		ELIMINACIONES		SALDOS CONSOLIDADOS	
	SALDO AL 31/ENE/96		SALDO AL 31/ENE/96		SALDO AL 31/ENE/96							
	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Efectivo, caja y bancos	9,917,360	-	948,750	-	347,505	-	11,213,615	-	-	-	11,213,615	-
Cientes	2,156,340	-	676,250	-	1,051,125	-	3,883,715	-	-	-	3,883,715	-
Cuentas por cobrar C.P.	2,250,000	-	812,500	-	306,250	-	3,368,750	-	-	-	3,368,750	-
Inventarios	543,500	-	1,003,130	-	1,138,750	-	2,683,380	-	-	-	2,683,380	-
Cuentas por cobrar L.P.	1,950,000	-	1,475,000	-	837,500	-	4,262,500	-	-	-	4,262,500	-
Inversión en subsidiarias "B"	11,233,691	-	-	-	-	-	11,233,691	-	11,233,691	-	-	-
Inversión en subsidiarias "C"	6,791,336	-	-	-	-	-	6,791,336	-	-	6,791,336	-	-
Crédito mercantil	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Dividendos por cobrar	-	1,895,000	-	-	-	-	-	1,895,000	1,895,000	-	-	-
Terrenos	4,000,000	-	5,000,000	-	2,700,000	-	11,700,000	-	-	-	11,700,000	-
Equipo de cómputo	3,000,000	-	-	-	-	-	3,000,000	-	-	-	3,000,000	-
Dep. Acum. de Eq. de Cómputo	-	1,041,660	-	-	-	-	-	1,041,660	-	-	-	1,041,660
Edificio	6,500,000	-	2,500,000	-	1,500,000	-	10,500,000	-	-	-	10,500,000	-
Dep. Acum de Edificio	-	677,080	-	385,417	-	231,250	-	1,293,747	-	-	-	1,293,747
Mobiliario y Equipo de Ofm.	1,400,000	-	800,000	-	1,300,000	-	3,500,000	-	-	-	3,500,000	-
Dep. Acum de Mob y Eq	-	291,660	-	246,867	-	161,250	-	699,577	-	-	-	699,577
Equipo de transporte	4,000,000	-	1,000,000	-	800,000	-	5,800,000	-	-	-	5,800,000	-
Dep. Acum. de Eq. Tra.	-	1,668,660	-	616,667	-	493,330	-	2,776,657	-	-	-	2,776,657
Otros activos	1,275,000	-	750,000	-	716,880	-	2,741,880	-	-	-	2,741,880	-
Proveedores	-	1,100,000	-	1,028,750	-	1,240,710	-	3,369,460	-	-	-	3,369,460
Acreedores diversos	-	1,330,000	-	975,000	-	337,500	-	2,642,500	-	-	-	2,642,500
Otros pasivos	-	1,600,000	-	891,250	-	300,000	-	2,791,250	-	-	-	2,791,250
IVA por acreditar	-	-	60,000	-	298,200	-	358,200	-	-	-	358,200	-
IVA por pagar	-	478,200	-	150,000	-	218,000	-	844,200	-	-	-	844,200
Capital social	-	26,000,000	-	8,000,000	-	6,000,000	-	40,000,000	14,000,000	-	-	26,000,000
Interes minoritario	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,495,000	-	-
Utilidades Acum. de Ej. Anteriores	-	18,312,500	-	2,750,000	-	1,400,000	-	22,462,500	4,150,000	-	-	18,312,500
Utilidad del ejercicio	-	149,440	18,121	-	-	614,170	18,121	763,610	-	-	18,121	763,610
Ventas	-	2,388,000	-	1,000,000	-	1,440,000	-	4,828,000	4,828,000	-	-	-
Costo de ventas	1,731,500	-	534,370	-	720,000	-	2,985,870	-	-	2,985,870	-	-
Gastos de operación	627,060	-	483,751	-	105,830	-	1,216,641	-	-	1,216,641	-	-
Otros productos	-	120,000	-	-	-	-	-	120,000	120,000	-	-	-
Pérdidas y ganancias	149,440	-	-	18,121	614,170	-	763,610	18,121	-	745,489	-	-
Pérdida en subsidiaria "B"	16,309	-	-	-	-	-	16,309	-	-	16,309	-	-
Utilidad en subsidiaria "C"	-	491,336	-	-	-	-	-	491,336	491,336	-	-	-
Total	57,541,536	57,541,536	16,061,872	16,061,872	12,434,210	12,434,210	86,037,618	86,037,618	25,484,336	25,484,336	63,030,161	63,030,161

CÍA."A", S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA CONSOLIDADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

ACTIVO

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$	11,213,615		
Clientes		3,883,715		
Cuentas por Cobrar C.P.		3,368,750		
Inventarios		2,683,380		
Iva por Acreditar		358,200		
Otros Activos		<u>2,741,880</u>	\$	24,249,540

Fijo:

Terrenos		11,700,000		
Equipo de cómputo	3,000,000			
Depreciación Acumulada	<u>1,041,660</u>	1,958,340		
Edificio	10,500,000			
Depreciación Acumulada	<u>1,293,747</u>	9,206,253		
Mobiliario y equipo	3,500,000			
Depreciación Acumulada	<u>699,577</u>	2,800,423		
Equipo de Transporte	5,800,000			
Depreciación Acumulada	<u>2,776,657</u>	<u>3,023,343</u>	\$	23,688,359

Diferido:

Cuentas por Cobrar L.P.				4,262,500
-------------------------	--	--	--	-----------

Suma Activo

\$ 57,200,399

PASIVO

Proveedores	\$	3,369,460	
Acreedores diversos		2,642,500	
IVA por pagar		844,200	
Otros pasivos		<u>2,791,250</u>	9,647,410

CAPITAL CONTABLE

Capital Social	\$	26,000,000	
Utilidades Acumuladas de Ejercicios Anteriores.		18,312,500	
Utilidad del Ejercicio		763,610	
Pérdida del Ejercicio		(18,121)	
Interés Minoritario		<u>2,495,000</u>	\$ 47,552,989
<hr/>			
Suma de Pasivo y Capital Contable			\$ <u>57,200,399</u>

CÍA."A", S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO
DEL 1o. DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

Ventas netas	\$ 3,640,000
Menos:	
Costo de ventas	<u>1,797,870</u>
UTILIDAD BRUTA	\$ 1,842,130
Menos:	
Gastos de operación	<u>1,216,641</u>
UTILIDAD EN OPERACIÓN	\$ 625,489
Más:	
Otros productos	<u>\$ 120,000</u>
UTILIDAD DEL EJERCICIO	<u>\$ 745,489</u>

Cédulas Fiscales

	Página
1. Eliminaciones e Incorporaciones 2000.	185
2. Eliminaciones e Incorporaciones 2001.	189
3. Resumen de Conceptos Especiales de Consolidación 2000-2001.	194
4. Actualización de Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores, junio de 2000.	195
5. Determinación del Resultado Fiscal Individual 2000.	196
6. Determinación del Resultado Fiscal Consolidado 2000.	198
7. Determinación del IMPAC Individual y Consolidado 2000.	199
8. Determinación del Resultado Fiscal Consolidado 2001.	203
9. Determinación del IMPAC Individual y Consolidado 2001.	204
10. Comparación Impuestos Anuales 2000 y 2001, entre Determinación Individual y Consolidados; por la proporción que Consolidan Fiscalmente entre el Grupo.	207
11. Comparación de Impuestos Anuales 2000 y 2001, entre la Determinación Individual y Consolidados; por la proporción que Consolidan con el Grupo y con Terceros.	208
12. Determinación del Coeficiente de Utilidad Consolidado aplicable a Pagos Provisionales de 2001.	210
13. Cálculo de Pagos Provisionales Consolidados.	211
14. Determinación del Coeficiente de Utilidad y los Pagos Provisionales Independientes 2000.	212
15. Determinación del Coeficiente de Utilidad y los Pagos Provisionales Independientes 2001.	212

ELIMINACIONES E INCORPORACIONES 2000.

La controladora "A" le vendió a "C" mobiliario y equipo de oficina, como lo indiqué en los movimientos contables de 1999, con los siguientes datos:

Valor de venta a "C"	\$ 800,000	15/Ene/00
Costo de adquisición de "A"	\$ 850,000	31/Dic/97
Depreciación acumulada en "A"	\$ -177,083	25 meses

La participación accionaria que se toma en cuenta es del 80%, que corresponde a "C", en virtud de que la operación se dió entre la controladora y una controlada y por lo tanto se toma el porcentaje de participación de la primera en la segunda como lo indiqué en el inciso 2.4 del capítulo II.

El primer paso es sumar o eliminar la pérdida fiscal deducida por la enajenante:

MOI EN "A"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A ENE/00	DEP'N HISTÓRICA
850,000	7,083.33	25	177,083

$$\begin{array}{rcl}
 \text{F.A.} & = & \frac{\text{INPC de Dic '00} \quad (336.5960)}{\text{INPC de Dic '97} \quad (231.8860)} = 1.4515
 \end{array}$$

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Costo de adquisición para "A"	850,000	850,000
Depreciación acumulada	(177,083)	(177,083)
Costo fiscal histórico	672,917	672,917
Factor de actualización	1.4515	1.0000
Costo fiscal histórico	976,739	672,917
Valor de venta a "C"	800,000	800,000
Pérdida fiscal	176,739	(127,083)
Participación accionaria (80%)(0.60) = 48%	48%	48%
SE SUMA (RESTA)	84,835	(61,000)

El segundo paso sumar o eliminar la depreciación que deduce "C" en su resultado fiscal individual:

MOI EN "C"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A ENE/00	DEP'N HISTÓRICA
800,000	6,666.67	11	73,333

$$F.A. = \frac{\text{INPC de Jun '00 (322.4950)}}{\text{INPC de Ene '00 (313.0670)}} = 1.0301$$

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Depreciación histórica en "C"	73,333	73,333
Factor de actualización	1.0301	1.0000
Depreciación fiscal	75,540	73,333
Participación accionaria (80%)(0.60)	48%	48%
SE SUMA	36,259	35,200

El último paso respecto a la venta de activos fijos intercompañías, es restar o incorporar la depreciación fiscal que habría de deducir la empresa enajenante como si no se efectuara la operación:

MOI EN "A"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A DIC/00	DEP'N HISTÓRICA
850,000	7083.33	12	85,000

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Jun '00} \quad (336.5960)}{\text{INPC de Dic '97} \quad (231.8860)} = 1.4515$$

"A" en su cálculo individual ya consideró un mes de depreciación fiscal:

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Ene '00} \quad (313.0670)}{\text{INPC de Dic '97} \quad (231.8860)} = 1.3500$$

Depreciación histórica	7,083
	<u>1.3500</u>
Factor de actualización	
Depreciación fiscal	9,562

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Depreciación histórica en "A" al año	85,000	85,000
Factor de actualización	1.4515	1.0000
Depreciación fiscal	123,377	85,000
Dep'n considerada en el individual de "A"	(9,967)	(7,083)
Depreciación fiscal por incorporar	113,410	77,917
Participación accionaria (80%)(0.60)	48%	48%
	<u>54,437</u>	<u>37,400</u>

RESUMEN DE ELIMINACIONES E INCORPORACIONES 2000				
CONCEPTO	ACTUALIZADO		HISTÓRICO	
Pérdida fiscal en la venta de "A" a "C"	84,835	SUMA	(61,000)	SUMA
Depreciación Fiscal en "C"	36,259	SUMA	35,200	SUMA
Dep'n fiscal de "A" de no haber vendido	(54,437)	RESTA	(37,400)	RESTA
NETO	<u>66,657</u>	SUMA	<u>(63,600)</u>	

ELIMINACIONES E INCORPORACIONES 2001.

En septiembre de 2001, la controlada "C" le vende a un tercero el activo fijo que adquirió de "A" en enero de 2000, por lo cual, lo primero es sumar la depreciación fiscal que deduce "C" en su resultado fiscal individual:

MOI EN "A"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A DIC/01	DEP'N HISTÓRICA
800,000	7,666.66	8	53,333

$$\begin{array}{rcl}
 \text{F.A.} & = & \frac{\text{INPC de Abr '01} \quad (342.0980)}{\text{INPC de Ene '01} \quad (338.4620)} = 1.0107
 \end{array}$$

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Depreciación histórica en "C"	53,333	53,333
Factor de actualización	1.0107	1.0000
Depreciación fiscal	53,904	53,333
Participación accionaria (80%)(0.60)	33%	33%
SE SUMA	17,788	17,600

Posteriormente, habrá que sumar la utilidad que tendría "A" en su resultado fiscal si hubiera vendido directamente al tercero:

MOI EN "A"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A SEP/01	DEP'N HISTÓRICA
850,000	7,083.33	44	311,667

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Ago '01} \quad (344.8320)}{\text{INPC de Dic '00} \quad (336.5960)} = 1.0244$$

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Costo de adquisición para "A"	850,000	850,000
Depreciación acumulada	(311,667)	(311,667)
Costo fiscal histórico	538,333	538,333
Factor de actualización	1.0244	1.0000
Costo fiscal histórico	551,468	538,333
Valor de venta a "C"	1,000,000	1,000,000
Pérdida fiscal	448,532	461,667
Participación accionaria (80%)(0.60) =		33%
48%		
SE SUMA (RESTA)		(152,350)

En seguida se pondera la ganancia:

DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA PONDERADA				
AÑO	DÍAS	INICIO	"A"	"C"
		CONSOLIDACIÓN		
1998	365	-	-	-
1999	365	-	-	-
2000	365	365	31	334
2001	244	244	-	244
	1,339	609	31	578

El cuadro anterior, significa que de 1,339 días contados desde la fecha que "A" adquirió el bien, sólo debo considerar 609 porque son los días contados desde que inició a consolidar el grupo; ahora se pondera de la siguiente forma:

"A" del 1o. de enero al 31 de enero de 2000.

$$\frac{(448,532) (31 * 100\%)}{609} = 22,832$$

"C" del 1o. de febrero al 31 de septiembre de 2001.

$$\frac{(448,532) (578 * 55\%)}{609} = 234,135$$

Así pues, de la utilidad de 448,532 por la venta del activo a un tercero, sólo se incorpora al cálculo del resultado fiscal consolidado 256,967 y los restantes 191,565, no porque en realidad corresponden al porcentaje de participación accionaria que no consolida; es decir al 45% de las acciones de "C".

RESUMEN DE PONDERACIÓN						
CIA.		DÍAS		%		IMPORTE
"A"		31		100%	Consolidable	22,832
"C"		578		55%	Consolidable	234,135
"C"		578		45%	No consolida	191,565
						448,532

Habrá que restar la depreciación fiscal que le corresponde a "A" si no hubiera vendido a "C":

MOI EN "A"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A ENE/00	DEP'N HISTÓRICA
850,000	7,083.33	8	56,667

$$\begin{aligned}
 \text{F.A.} &= \frac{\text{INPC de Abr '01} \quad (342.0980)}{\text{INPC de Dic '97} \quad (231.8860)} = 1.4752
 \end{aligned}$$

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Depreciación histórica en "A"	56,667	56,667
Factor de actualización	1.4752	1.0000
Depreciación fiscal	83,595	56,667
Participación accionaria (55%)(0.60)	33%	33%
SE RESTA	27,586	18,700

Falta restar la utilidad que registró "C" en su resultado fiscal individual:

MOI EN "C"	DEP'N MENSUAL	No. MESES A SEP/01	DEP'N HISTÓRICA
800,000	6,666.66	19	126,667

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Ago '01} \quad (344.8320)}{\text{INPC de Ene '00} \quad (313.0670)} = 1.1014$$

CONCEPTO	ACTUALIZADO	HISTÓRICO
Costo de adquisición para "C"	800,000	800,000
Depreciación acumulada	(126,667)	126,667
Costo fiscal histórico	673,333	673,333
Factor de actualización	1.1014	1.0000
Costo fiscal histórico	741,609	673,333
Valor de venta a "C"	1,000,000	1,000,000
Pérdida fiscal	258,391	326,667
Participación accionaria (80%)(0.60) = 48%	33%	33%
RESTA	85,269	107,800

RESUMEN DE ELIMINACIONES E INCORPORACIONES 2001

CONCEPTO	FISCAL		HISTÓRICO	
Depreciación fiscal en "C"	17,788	SUMA	17,600	SUMA
Utilidad recalculada como si "A" enajenara	256,967	SUMA	152,350	SUMA
Depreciación fiscal en "A"	(27,586)	RESTA	(18,700)	RESTA
Utilidad Fiscal de "C" en la venta al 3o.	(85,269)	RESTA	(107,800)	RESTA
NETO	161,900	SUMA	43,450	

RESUMEN DE CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN 2000-2001

COMPROBACIÓN, SIN CONSIDERAR ACTUALIZACIÓN					
HISTÓRICO AL 48% Y 33%			HISTÓRICO AL 48%		
2000					
"A"	Precio de venta "A" a "C"	800,000			
	Costo fiscal histórico	(672,917)			
		127,083			
	(80%) (0.60) = 48%	48%			
		(61,000)	Resta		(61,000)
"C"	Depreciación histórica				
	Que habría tenido				
	(73,333) (48%)	35,200	Suma		35,200
"A"	Depreciación histórica				
	que habría tenido				
	(85,000) (48%)	(40,800)	Resta		(37,400)
	NETO 2000	(66,600)			(63,200)
2001					
"C"	Depreciación fiscal histórica	17,600	Suma	48%	25,600
	(53,333) (33%)				
"A"	Depreciación fiscal histórica				
	Que habría tenido				
	(56,667) (33%)	(18,700)	Resta	48%	(27,200)
"C"	Utilidad en la venta al 3o.				
	Precio en la venta al 3o.	1,000,000			
	Costo fiscal histórico	(673,333)			
		326,667			
	(55%) (0.60) = 33%	33%			
		(107,800)	Resta	48%	(156,800)
"C"	Utilidad recalculada por "A"				
	Precio en la venta al 3o.	1,000,000			
	Costo fiscal histórico	(538,333)			
		461,667			
	(55%) (0.60) = 33%	33%			
		152,350	Suma	48%	221,600
	NETO 2001	43,450			63,200
	NETO 2000-2001	(19,750)			-

La diferencia de \$19,750 se debe al cambio en la tenencia accionaria; como se puede ver en la columna histórica, si se hubiera mantenido el 48% de participación consolidable de 1999 a 2000 la diferencia sería \$ 0; sin embargo esto no altera las cifras ya que al modificar resultados de ejercicios anteriores por cambios en la participación accionaria (en el ejercicio fiscal 2000), se eliminan los mismos \$19,750 de manera implícita.

ACTUALIZACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES, A JUNIO DE 2000

Factor de actualización en base al artículo 55 LISR:

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Dic '99} \quad (308.9190)}{\text{INPC de Jul '99} \quad (296.6980)} = 1.0411$$

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC de Jun '00} \quad (322.4950)}{\text{INPC de Dic '99} \quad (308.9190)} = 1.0439$$

Concepto	"B"	"A"
Pérdida Histórica '99	300,000	200,000
Factor de actualización	1.0411	1.0411
1a. Actualización a Dic '99	312,330	208,220
Factor de actualización	1.0439	1.0439
2a. actualización a junio de '00	326,041	217,361

COMPañIA	UTILIDAD (PÉRDIDA) 2000	AÑO DE ORIGEN	HISTÓRICA	ACTUALIZADA
"A"	600,000	1999	200,000	217,361
"B"	878,968	1999	300,000	326,041
"C"	(100,000)		0	0

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL 2000.

COMPAÑÍA "A" Y SUBSIDIARIAS			
RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL DEL EJERCICIO 2000			
CONCEPTOS	"A"	"B"	"C"
INGRESOS			
Venta de mercancías	28,656,000	12,000,000	17,280,000
Otros productos	1,440,000	-	-
Ganancia de activos intercompañías	-	-	-
Ganancia inflacionaria	2,500,000	170,000	300,000
TOTAL DE INGRESOS	32,596,000	12,170,000	17,580,000
DEDUCCIONES			
Compras	(21,426,045)	(4,746,719)	(15,590,912)
Depreciación fiscal	(3,334,695)	(619,301)	(442,358)
Otros gastos	(7,524,720)	(5,805,012)	(1,269,960)
Pérdida de activos intercompañías	-	-	(156,828)
Pérdida inflacionaria	(910,540)	(120,000)	(220,000)
TOTAL DE DEDUCCIONES	(33,196,000)	(11,291,032)	(17,680,000)
UTILIDAD O (PÉRDIDA) FISCAL	(600,000)	878,968	(100,000)
PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES	(232,516)	(348,774)	-
RESULTADO FISCAL	(832,516)	530,194	(100,000)
ISR (35%)	-	185,568	-
PAGOS PROVISIONALES ENTERADOS	(156,888)	(123,648)	(94,003)
ISR A CARGO (FAVOR)	(156,888)	61,920	(94,003)

UTILIDAD (PÉRDIDA)	IMPORTE	CIERRE DEL EJERCICIO	CONSOLIDABLE	CIERRE DEL EJERCICIO	CONSOLIDABLE	UTILIDAD (PÉRDIDA) PARA CONSOLIDAR
"A"	600,000		100%	600,000	600,000	600,000
"B"	878,968	90%	54%	791,071	474,643	791,071
"C"	(100,000)	80%	48%	(80,000)	(48,000)	(48,000)

En el caso de "B", se toma como utilidad consolidable en función de la participación accionaria al cierre del ejercicio y no consolidable, en virtud de que tiene pérdida fiscal pendiente de amortizar 1999, año que no consolidaba todavía el grupo), como lo indica el artículo 5o. transitorio, FVII; el efecto es que se acumulan \$316,428

**DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO
2000**

COMPAÑIA "A" Y SUBSIDIARIAS "B" Y "C"	
DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO 2000	
Utilidades fiscales de las controladas	791,071
MENOS:	
Pérdidas fiscales de las controladas	(48,000)
MÁS:	
Utilidad fiscal de la controladora	600,000
MENOS:	
Pérdidas fiscales de la controladora por inicio de consolidación	(217,361)
MÁS:	
Conceptos especiales de consolidación que se suman	96,013
MENOS:	
Conceptos especiales de consolidación que se restan	(55,224)
MENOS.	
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de las controladas	(326,041)
IGUAL:	
Utilidad fiscal consolidada 2000	840,458
TASA 35%	35%
ISR CONSOLIDADO 2000	294,160
MENOS:	
Pagos provisionales	(100,000)
ISR POR PAGAR 2000	194,160

DETERMINACIÓN DE IMPAC INDIVIDUAL Y CONSOLIDADO 2000.

COMPAÑÍA "A" Y SUBSIDIARIAS		
IMPUESTO AL ACTIVO 2000		
DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO DE ACTIVOS VENDIDOS INTERCOMPAÑÍAS		
CONCEPTOS	"A"	"C"
Monto original de la inversión	800,000.0	850,000.0
Menos:	-	-
Depreciación acumulada	(80,000.0)	-
Saldo por deducir	720,000.0	850,000.0
Factor de actualización	1.4515	1.0000
Saldo por deducir actualizado	1,045,080.0	850,000.0
Depreciación fiscal actualizada	-	88,842.0
Deducción por baja	988,200.0	-
Total deducción de activos	988,200.0	88,842.0
50% deducción de activos	494,100.0	44,421.0
Saldo promedio	550,980.0	805,579.0
Entre doce meses	45,915.0	67,131.6
Meses utilizados en el ejercicio	-	12.0
Saldo promedio de activos vendidos	-	67,131.6

COMPañIA "A" Y SUBSIDIARIAS			
IMPUESTO AL ACTIVO 2000 (INDIVIDUAL)			
PROMEDIO DE ACTIVOS Y DEUDAS			
CONCEPTOS	"A"	"B"	"C"
INDIVIDUALES			
PROMEDIO DE:			
Activos financieros	125,000	200,000	160,000
Inventarios	500,000	80,000	1,000,000
Activos fijos	1,000,000	150,000	1,820,000
Activos vendidos intercompañías	-	-	67,132
TOTAL DE ACTIVOS	1,625,000	430,000	3,047,132
MENOS:			
Promedio de deudas	900,000	500,000	2,500,000
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	725,000	(70,000)	547,132
TASA	1.8%	1.8%	1.8%
IMPUESTO CAUSADO	13,050	-	9,848
ISR ACREDITADO	-	-	-
IMPUESTO AL ACTIVO POR PAGAR	13,050.0	-	9,848

COMPAÑÍA "A" Y SUBSIDIARIAS			
IMPUESTO AL ACTIVO 2000 (CONSOLIDADO)			
CONCEPTOS	ACTIVO	PARTICIPACION	NETO
		CONSOLIDABLE	
Compañía "A"	725,000	100%	725,000
Compañía "B"	(70,000)	54%	(37,800)
Compañía "C"	547,132	48%	262,623
Valor preliminar del activo consolidado			949,823
MENOS:			
Promedio de activos adquiridos			
Intercompañías (0.60 X 80% = 48%)			
(67,132 X 48%)			(32,223)
MÁS:			
Promedio de activos vendidos			
Intercompañías (0 X 100%)			
			917,600
Tasa			1.8%
IMPUESTO CONSOLIDADO CAUSADO			16,517

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL 2001.

COMPAÑÍA "A" Y SUBSIDIARIAS			
RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL DEL EJERCICIO 2001			
CONCEPTOS	"A"	"B"	"C"
INGRESOS			
Venta de mercancías	31,521,600	13,200,000	19,008,000
Otros productos	1,584,000	-	-
Ganancia de activos intercompañías	-	-	82,383
Ganancia inflacionaria	2,750,000	187,000	330,000
TOTAL DE INGRESOS	35,855,600	13,387,000	19,420,383
DEDUCCIONES			
Compras	(22,342,119)	(6,650,186)	(16,739,070)
Depreciación fiscal	(3,334,695)	(619,301)	(442,357)
Otros gastos	(8,277,192)	(6,385,513)	(1,396,956)
Pérdida de activos intercompañías	-	-	-
Pérdida inflacionaria	(1,001,594)	(132,000)	(242,000)
TOTAL DE DEDUCCIONES	(34,955,600)	(13,787,000)	(18,820,383)
UTILIDAD O (PÉRDIDA) FISCAL	900,000	(400,000)	600,000
PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES	-	-	-
RESULTADO FISCAL	900,000	(400,000)	600,000
ISR (35%)	315,000	-	210,000
PAGOS PROVISIONALES	(284,954)	(309,197)	(103,404)
ISR A CARGO (FAVOR)	66,046	(309,197)	106,596

UTILIDAD (PÉRDIDA) 2000	IMPORTE	CIERRE DEL EJERCICIO	CONSOLIDABLE	CIERRE DEL EJERCICIO	CONSOLIDABLE	UTILIDAD (PÉRDIDA) PARA CONSOLIDAR
"A"	900,000		100%	900,000	900,000	900,000
"B"	(400,000)	90%	54%	(360,000)	(216,000)	(216,000)
"C"	600,000	55%	33%	330,000	198,000	198,000

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO 2001.

COMPañÍA "A" Y SUBSIDIARIAS "B" Y "C"	
DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO 2001	
Utilidades fiscales de las controladas	198,000
MENOS:	
Pérdidas fiscales de las controladas	(216,000)
MÁS:	
Utilidad fiscal de la controladora	900,000
MENOS:	
Pérdidas fiscales de la controladora por inicio de consolidación	-
MÁS:	
Conceptos especiales de consolidación que se suman	274,755
MENOS:	
Conceptos especiales de consolidación que se restan	(112,855)
MENOS:	
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de las controladas	-
IGUAL:	
Utilidad fiscal consolidada 2000	1,043,900
TASA 35%	35%
ISR CONSOLIDADO 2000	365,365
MENOS:	
Pagos provisionales	(213,286)
ISR POR PAGAR 2000	152,079

DETERMINACIÓN DE IMPAC INDIVIDUAL Y CONSOLIDADO 2001.

COMPAÑÍA "A" Y SUBSIDIARIAS	
IMPUESTO AL ACTIVO 2001	
DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO DE ACTIVOS VENDIDOS INTERCOMPAÑIAS	
CONCEPTOS	"C"
Monto original de la inversión	850,000
Menos:	-
Depreciación acumulada	(28,333)
Saldo por deducir	821,667
Factor de actualización	1.1436
Saldo por deducir actualizado	939,658
Depreciación fiscal actualizada	64,181
Deducción por baja	762,618
Total deducción de activos	826,799
50% deducción de activos	413,400
Saldo promedio	526,259
Entre doce meses	43,855
Meses utilizados en el ejercicio	8
Saldo promedio de activos vendidos	29,237

COMPANÍA "A" Y SUBSIDIARIAS			
IMPUESTO AL ACTIVO 2001 (INDIVIDUAL)			
PROMEDIO DE ACTIVOS Y DEUDAS			
CONCEPTOS	"A"	"B"	"C"
INDIVIDUALES			
PROMEDIO DE:			
Activos financieros	145,000	220,000	180,000
Inventarios	520,000	100,000	1,020,000
Activos fijos	1,020,000	170,000	1,840,000
Activos vendidos intercompañías	-	-	29,237
TOTAL DE ACTIVOS	1,685,000	490,000	3,069,237
MENOS:			
Promedio de deudas	950,000	450,000	2,550,000
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	735,000	40,000	519,237
TASA	1.8%	1.8%	1.8%
IMPUESTO CAUSADO	13,230	720	9,346
ISR ACREDITADO	135,475	-	106,596
IMPUESTO AL ACTIVO POR PAGAR	-	720.0	-

COMPAÑÍA "A" Y SUBSIDIARIAS			
IMPUESTO AL ACTIVO 2001 (CONSOLIDADO)			
CONCEPTOS	ACTIVO	PARTICIPACION CONSOLIDABLE	NETO
Compañía "A"	735,000	100%	735,000
Compañía "B"	40,000	54%	21,600
Compañía "C"	519,237	33%	171,348
Valor preliminar del activo consolidado			927,948
MENOS:			
Promedio de activos adquiridos			
Intercompañías (0.60 X 55% = 33%)			
(29,732) (33%) = 9,812			(9,812)
MÁS:			
Promedio de activos vendidos			
Intercompañías (0 X 100%)			
			918,136
Tasa			1.8%
IMPUESTO CONSOLIDADO CAUSADO			16,526

ANÁLISIS DE IMPUESTOS ANUALES 2000 Y 2001
COMPARACIÓN INDIVIDUAL Y CONSOLIDADO

COMPAÑÍA	<u>INDIVIDUAL</u>		TOTAL	IMPAC
	ISR '00	IMPAC '00		
"A"	-	13,050	13,050	-
"B"	185,568	-	185,568	-
"C"	-	9,848	9,848	-
	<u>185,568</u>	<u>22,898</u>	<u>208,466</u>	<u>-</u>

(1)

COMPAÑÍA	ISR '01	<u>INDIVIDUAL</u>		TOTAL	IMPAC
		IMPAC '01			
"A"	315,000	13,230	315,000	(13,230)	
"B"	-	720	720	-	
"C"	210,000	9,346	210,000	(9,346)	
	<u>525,000</u>	<u>23,296</u>	<u>525,720</u>	<u>(22,576)</u>	

(4)

COMPAÑÍA	<u>CONSOLIDADO</u>		TOTAL	IMPAC
	ISR '00	IMPAC '00		
"A"	294,160	16,517	294,160	(16,517)
	<u>294,160</u>	<u>16,517</u>	<u>294,160</u>	<u>(16,517)</u>

(2)

COMPAÑÍA	ISR '01	<u>CONSOLIDADO</u>		TOTAL	IMPAC
		IMPAC '01			
"A"	365,365	16,526	365,365	(16,526)	
	<u>365,365</u>	<u>16,526</u>	<u>365,365</u>	<u>(16,526)</u>	

(5)

	<u>DIFERENCIA</u>		TOTAL	IMPAC
	ISR '00	IMPAC '00		
	<u>(108,592)</u>	<u>6,381</u>	<u>(85,694)</u>	<u>16,517</u>

(3)

	<u>DIFERENCIA</u>		TOTAL	IMPAC
	ISR '01	IMPAC '01		
	<u>159,635</u>	<u>6,770</u>	<u>160,355</u>	<u>(6,050)</u>

(6)

ANÁLISIS DE IMPUESTOS ANUALES 2000

COMPAÑÍA	ISR 2000		TERCEROS	ISR TERCEROS
	RESULTADO INDIVIDUAL	ISR CONSOLIDADO		
"A"	600,000	600,000	-	-
"B"	878,968	791,071	87,897	30,764
"C"	(100,000)	(48,000)	(52,000)	-
	<u>1,378,968</u>	<u>1,343,071</u>	<u>35,897</u>	<u>30,764</u>

(7)

COMPAÑÍA	IMPAC 2000		TERCEROS	ISR TERCEROS
	RESULTADO INDIVIDUAL	IMPAC CONSOLIDADO		
"A"	725,000	725,000	-	-
"B"	(70,000)	(37,800)	-	-
"C"	547,132	262,623	284,509	5,121
	<u>1,202,132</u>	<u>949,823</u>	<u>284,509</u>	<u>5,121</u>

(9)

ISR 2000	
COMPAÑÍA	RESULTADO INDIVIDUAL
TERCEROS	30,764
CONSOLIDADO	<u>294,160</u>
	<u>324,924</u>
INDIVIDUALES	<u>185,568</u>
DIFERENCIA	<u>139,356</u>

(8)

IMPAC 2000	
COMPAÑÍA	RESULTADO INDIVIDUAL
TERCEROS	5,121
CONSOLIDADO	<u>16,517</u>
	<u>21,638</u>
INDIVIDUALES	<u>22,898</u>
DIFERENCIA	<u>(1,260)</u>

(10)

ANÁLISIS DE IMPUESTOS ANUALES 2001

COMPAÑÍA	<u>ISR 2001</u>			
	RESULTADO INDIVIDUAL	ISR CONSOLIDADO	TERCEROS	ISR TERCEROS
"A"	900,000	900,000	-	-
"B"	(400,000)	(216,000)	(184,000)	-
"C"	600,000	198,000	402,000	140,700
	<u>1,100,000</u>	<u>882,000</u>	<u>218,000</u>	<u>140,700</u>

(11)

COMPAÑÍA	<u>IMPAC 2001</u>			
	RESULTADO INDIVIDUAL	IMPAC CONSOLIDADO	TERCEROS	ISR TERCEROS
"A"	735,000	735,000	-	-
"B"	40,000	21,600	18,400	331
"C"	519,237	171,348	347,889	6,262
	<u>1,294,237</u>	<u>927,948</u>	<u>366,289</u>	<u>6,593</u>

(13)

<u>ISR 2001</u>	
COMPAÑÍA	RESULTADO INDIVIDUAL
TERCEROS	140,700
CONSOLIDADO	<u>365,365</u>
	<u>506,085</u>
INDIVIDUALES	<u>525,000</u>
DIFERENCIA	<u>(18,935)</u>

(12)

<u>IMPAC 2001</u>	
COMPAÑÍA	RESULTADO INDIVIDUAL
TERCEROS	6,593
CONSOLIDADO	<u>16,526</u>
	<u>23,119</u>
INDIVIDUALES	<u>23,296</u>
DIFERENCIA	<u>(177)</u>

(14)

DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD CONSOLIDADO
APLICABLE A PAGOS PROVISIONALES 2001

COMPANIA	INGRESOS NOMINALES 2000	PARTICIPACION ACCIOANARIA AL CIERRE	INGRESOS NOMINALES CONSOLIDADOS	FACTOR ARTICULO 57-E	PARTICIPACION CONSOLIDABLE	INGRESOS NOMINALES CONSOLIDADOS
"A"	30,096,000	100%	30,096,000	100%	100%	30,096,000
"B"	12,000,000	90%	10,800,000	60%	54%	6,480,000
"C"	17,280,000	80%	13,824,000	60%	48%	8,294,400
Total	59,376,000					44,870,400
Utilidad Fiscal Consolidada 2000						802,570
Coefficiente de Utilidad Consolidado						<u>0.0179</u>

DETERMINACION DE INGRESOS NOMINALES ACUMULADOS
A DICIEMBRE DE 2001

COMPANIA	INGRESOS NOMINALES 2001	PARTICIPACION ACCIOANARIA AL CIERRE	FACTOR ARTICULO 57-E	PARTICIPACION CONSOLIDABLE	INGRESOS NOMINALES CONSOLIDADOS
"A"	33,105,600	100%	100%	100%	33,105,600
"B"	13,200,000	90%	60%	54%	7,128,000
"C"	19,008,000	80%	60%	48%	9,123,840
Total	<u>65,313,600</u>				<u>49,357,440</u>

DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES
EFFECTIVAMENTE ENTERADOS EN 2001

COMPANIA	PAGOS PROVISIONALES 2001	PARTICIPACION ACCIOANARIA AL CIERRE	FACTOR ARTICULO 57-E	PARTICIPACION CONSOLIDABLE	PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS
"A"	284,954	100%	100%	100%	284,954
"B"	309,197	90%	60%	54%	166,966
"C"	103,404	80%	60%	48%	49,634
Total	<u>697,555</u>				<u>501,554</u>

COMPañÍA "A"
PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS DE 2001
- Art. 5o. Transitorio F-VIII i) -

Ingresos nominales	49,357,440
Coefficiente de utilidad	<u>0.0179</u>
Utilidad fiscal	883,498
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	<u>(208,220)</u>
Utilidad fiscal	675,278
Tasa Art. 10 ISR	<u>32%</u>
Pago provisional	216,089
Pagos provisionales y ajuste enterados por la controladora	(284,954)
Pagos provisionales y ajuste enterados controladas	<u>(216,600)</u>
ISR a Cargo (Favor)	<u><u>(285,465)</u></u>

COMPAÑIA "A" Y SUBSIDIARIAS
COEFICIENTES DE UTILIDAD PARA PAGOS
PROVISIONALES INDEPENDIENTES 2000

Compañía "A"		
Utilidad Fiscal 1998	110,000	
Ingresos Nominales 1998	4,680,851	
Coeficiente para 2000	0.02350	
Compañía "B"		
Utilidad Fiscal 1998	120,000	
Ingresos Nominales 1998	3,726,708	
Coeficiente para 2000	0.03220	
Compañía "C"		
Utilidad Fiscal 1999	175,000	
Ingresos Nominales 1999	10,294,118	
Coeficiente para 2000	0.01700	

COMPAÑIA "A" Y SUBSIDIARIAS
COEFICIENTES DE UTILIDAD PARA PAGOS
PROVISIONALES INDEPENDIENTES 2001

Compañía "A"		
Utilidad Fiscal Concolidada 2000		802,570
Ingresos Nominales Consolidados 2000		44,870,400
Coeficiente para 2001		0.01790
Compañía "B"		
Utilidad Fiscal 2000		878,968
Ingresos Nominales 2000		12,000,000
Coeficiente para 2001		0.07325
Compañía "C"		
Utilidad Fiscal 1999		175,000
Ingresos Nominales 1999		10,294,118
Coeficiente para 2001		0.01700

COMPANÍA "A"
PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES 2000

<u>CONCEPTO</u>	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABR</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Ingresos nominales	2,758,800	5,016,000	7,524,000	10,032,000	12,540,000	15,048,000
Coefficiente de utilidad	0.0235	0.0235	0.0235	0.0235	0.0235	0.0235
Utilidad fiscal	64,832	117,876	176,814	235,752	294,690	353,628
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	(216,980)	(216,980)	(216,980)	(216,980)	(216,980)	(216,980)
Utilidad fiscal	(152,148)	(99,104)	(40,166)	18,772	77,710	136,648
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	-	-	6,007	24,867	43,727
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	-	-	(6,007)	(24,867)
ISR a Cargo (Favor)	-	-	-	6,007	18,860	18,860

<u>CONCEPTO</u>	<u>JUL</u>	<u>AGO</u>	<u>SEP</u>	<u>OCT</u>	<u>NOV</u>	<u>DIC</u>
Ingresos nominales	17,556,000	20,064,000	22,572,000	25,080,000	27,588,000	30,096,000
Coefficiente de utilidad	0.0235	0.0235	0.0235	0.0235	0.0235	0.0235
Utilidad fiscal	412,566	471,504	530,442	589,380	648,318	707,256
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	(216,980)	(216,980)	(216,980)	(216,980)	(216,980)	(216,980)
Utilidad fiscal	195,586	254,524	313,462	372,400	431,338	490,276
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	62,588	81,448	100,308	119,168	138,028	156,888
Pagos provisionales y ajuste enterados	(43,727)	(62,588)	(81,448)	(100,308)	(119,168)	(138,028)
ISR a Cargo (Favor)	18,860	18,860	18,860	18,860	18,860	18,860

COMPAÑIA "B"
PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES 2000

<u>CONCEPTO</u>	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABR</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Ingresos nominales	1,000,000	2,000,000	3,000,000	4,000,000	5,000,000	6,000,000
Coefficiente de utilidad	0.0125	0.0125	0.0125	0.0322	0.0322	0.0322
Utilidad fiscal	12,500	25,000	37,500	128,800	161,000	193,200
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	12,500	25,000	37,500	128,800	161,000	193,200
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	-	-	-	-	-
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	-	-	-	-
ISR a Cargo (Favor)	-	-	-	-	-	-

<u>CONCEPTO</u>	<u>JUL</u>	<u>AGO</u>	<u>SEP</u>	<u>OCT</u>	<u>NOV</u>	<u>DIC</u>
Ingresos nominales	7,000,000	8,000,000	9,000,000	10,000,000	11,000,000	12,000,000
Coefficiente de utilidad	0.0322	0.0322	0.0322	0.0322	0.0322	0.0322
Utilidad fiscal	225,400	257,600	289,800	322,000	354,200	386,400
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	225,400	257,600	289,800	322,000	354,200	386,400
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	82,432	92,736	103,040	113,344	123,648
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	(82,432)	(92,736)	(103,040)	(113,344)
ISR a Cargo (Favor)	-	82,432	10,304	10,304	10,304	10,304

COMPañIA "C"
PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES 2000

<u>CONCEPTO</u>	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABR</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Ingresos nominales	1,440,000	2,880,000	4,320,000	5,760,000	7,200,000	8,640,000
Coefficiente de utilidad	0.0345	0.0345	0.0345	0.0170	0.0170	0.0170
Utilidad fiscal	49,680	99,360	149,040	97,920	122,400	146,880
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	49,680	99,360	149,040	97,920	122,400	146,880
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	-	-	-	-	-
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	-	-	-	-
ISR a Cargo (Favor)	-	-	-	-	-	-

<u>CONCEPTO</u>	<u>JUL</u>	<u>AGO</u>	<u>SEP</u>	<u>OCT</u>	<u>NOV</u>	<u>DIC</u>
Ingresos nominales	10,080,000	11,520,000	12,960,000	14,400,000	15,840,000	17,280,000
Coefficiente de utilidad	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170
Utilidad fiscal	171,360	195,840	220,320	244,800	269,280	293,760
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	171,360	195,840	220,320	244,800	269,280	293,760
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	62,669	70,502	78,336	86,170	94,003
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	(62,669)	(70,502)	(78,336)	(86,170)
ISR a Cargo (Favor)	-	62,669	7,834	7,834	7,834	7,834

COMPANÍA "A"
PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES 2001

<u>CONCEPTO</u>	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABR</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Ingresos nominales	2,758,800	5,517,600	8,276,400	11,035,200	13,794,000	16,552,800
Coefficiente de utilidad	0.0235	0.0235	0.0235	0.0179	0.0179	0.0179
Utilidad fiscal	64,832	129,664	194,495	197,530	246,913	296,295
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	64,832	129,664	194,495	197,530	246,913	296,295
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	-	-	63,210	79,012	94,814
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	-	-	(63,210)	(79,012)
ISR a Cargo (Favor)	-	-	-	63,210	15,802	15,802

<u>CONCEPTO</u>	<u>JUL</u>	<u>AGO</u>	<u>SEP</u>	<u>OCT</u>	<u>NOV</u>	<u>DIC</u>
Ingresos nominales	19,311,600	22,070,400	24,829,200	27,588,000	30,346,800	33,105,600
Coefficiente de utilidad	0.0179	0.0179	0.0179	0.0179	0.0179	0.0179
Utilidad fiscal	345,678	395,060	444,443	493,825	543,208	592,590
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	345,678	395,060	444,443	493,825	543,208	592,590
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	110,617	126,419	142,222	158,024	173,826	189,629
Pagos provisionales y ajuste enterados	(94,814)	(110,617)	(126,419)	(142,222)	(158,024)	(173,826)
ISR a Cargo (Favor)	15,802	15,802	15,802	15,802	15,802	15,802

COMPAÑIA "B"
PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES 2001

<u>CONCEPTO</u>	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABR</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Ingresos nominales	1,100,000	2,200,000	3,300,000	4,400,000	5,500,000	6,600,000
Coefficiente de utilidad	0.0322	0.0322	0.0322	0.0732	0.0732	0.0732
Utilidad fiscal	35,420	70,840	106,260	322,080	402,600	483,120
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	35,420	70,840	106,260	322,080	402,600	483,120
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	-	-	-	-	-
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	-	-	-	-
ISR a Cargo (Favor)	-	-	-	-	-	-

<u>CONCEPTO</u>	<u>JUL</u>	<u>AGO</u>	<u>SEP</u>	<u>OCT</u>	<u>NOV</u>	<u>DIC</u>
Ingresos nominales	7,700,000	8,800,000	9,900,000	11,000,000	12,100,000	13,200,000
Coefficiente de utilidad	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732
Utilidad fiscal	563,640	644,160	724,680	805,200	885,720	966,240
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	563,640	644,160	724,680	805,200	885,720	966,240
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	206,131	231,898	257,664	283,430	309,197
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	(206,131)	(231,898)	(257,664)	(283,430)
ISR a Cargo (Favor)	-	206,131	25,766	25,766	25,766	25,766

COMPANÍA "C"
PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES 2001

<u>CONCEPTO</u>	<u>ENE</u>	<u>FEB</u>	<u>MAR</u>	<u>ABR</u>	<u>MAY</u>	<u>JUN</u>
Ingresos nominales	1,584,000	3,168,000	4,752,000	6,336,000	7,920,000	9,504,000
Coefficiente de utilidad	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170
Utilidad fiscal	26,928	53,856	80,784	107,712	134,640	161,568
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	26,928	53,856	80,784	107,712	134,640	161,568
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	-	-	-	-	-
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	-	-	-	-
ISR a Cargo (Favor)	-	-	-	-	-	-

<u>CONCEPTO</u>	<u>JUL</u>	<u>AGO</u>	<u>SEP</u>	<u>OCT</u>	<u>NOV</u>	<u>DIC</u>
Ingresos nominales	11,088,000	12,672,000	14,256,000	15,840,000	17,424,000	19,008,000
Coefficiente de utilidad	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170	0.0170
Utilidad fiscal	188,496	215,424	242,352	269,280	296,208	323,136
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores	-	-	-	-	-	-
Utilidad fiscal	188,496	215,424	242,352	269,280	296,208	323,136
Tasa Art. 10 ISR	32%	32%	32%	32%	32%	32%
Pago provisional	-	68,936	77,553	86,170	94,787	103,404
Pagos provisionales y ajuste enterados	-	-	(68,936)	(77,553)	(86,170)	(94,787)
ISR a Cargo (Favor)	-	68,936	8,617	8,617	8,617	8,617

RESUMEN CAPÍTULO 5

Los cuadros 1, 2 y 3 referidos a 2000, nos resumen:

(1) El ISR y el IMPAC que se causaría en 2000 si cada empresa declara de manera individual sus impuestos, así la Compañía "B" paga ISR y no causa IMPAC en virtud de que en su cálculo individual es mayor el promedio de deudas que el total de activos; en cambio "A" y "C" causaron IMPAC al no tener base (Utilidad Fiscal) para ISR.

(2) En relación al ISR e IMPAC consolidado por el Ejercicio Fiscal 2000, al tener un ISR mayor a IMPAC paga ISR por \$294,160.

(3) Aquí por diferencia, entre el cuadro 1 y 2 se observa como de manera consolidada causa ISR superior en \$ 108,592 e IMPAC menor por \$ 6,381, aunque el 2º no lo paga porque el primero es mayor; sin embargo esta comparación no es del todo válida ya que el consolidado no contempla la parte de las acciones con terceros.

Los cuadros 4, 5 y 6 referidos a 2001, nos resumen:

(4) Que por el contrario a 2000, ahora las compañías "A" y "C" causan ISR debido a que tuvieron utilidad fiscal, y "B" IMPAC por tener pérdida fiscal y en consecuencia no causar ISR.

(5) Que el ISR Consolidado del ejercicio 2001, asciende a \$ 365,365 e IMPAC por \$16,526, por lo cual sólo paga ISR.

(6) Por diferencia, entre los dos cuadros anteriores, de manera consolidada causa ISR menor en \$ 159,635 e IMPAC menor por \$ 6,770, por el ejercicio fiscal 2001, aunque no paga el segundo por causar ISR superior; esta comparación no contempla la participación accionaria de terceros.

(7) A diferencia de los cuadros anteriores (del 1 al 6), los siguientes esquemas (del 8 al 14), se refieren a impuestos causados por el 100% de la compañía o compañías; es decir tanto la parte de la tenencia accionaria que consolida para efectos fiscales como la parte correspondiente a terceros.

(8) Muestra que el total de impuestos relativos a acciones de terceros por \$30,764, más la parte que consolida \$294,160 comparada con los impuestos individuales que se causarían de no consolidar exceden en \$139,356; es decir, resultó ISR consolidado más alto que en lo individual.

(9) Por el contrario al ISR, el IMPAC 2000, resultó \$1,260 más bajo de manera consolidada que en lo individual.

Los cuadros 11, 12, 13 y 14 indican:

(12) Que para el año 2001, el ISR resulta mayor si se paga de manera consolidada en \$18,935, respecto del pago individual.

(14) Por el contrario al cuadro 12, el IMPAC es menor de forma consolidada en \$177.

CONCLUSIONES

El régimen de consolidación fiscal, en verdad que no es un tema sencillo, sobre todo porque hablar de él, al igual que otros temas, hace necesario involucrar conceptos que para abordar de manera clara sería necesario un análisis completo y en su caso hasta un capítulo para hablar de sus posibles variantes, las cuales a la vez conllevan a más términos. En el desarrollo del tema centré mi atención en el aspecto fiscal de las partidas propias de consolidación, es decir, los conceptos especiales y desde luego el procedimiento para la determinación del resultado fiscal consolidado; procurando no dejar a un lado temas que involucran una mecánica especial en el régimen de consolidación, como es el caso de pagos provisionales, la aplicación de pérdidas fiscales, y desde luego el impuesto al activo.

Mi objetivo no fue comprobar ni descubrir algo relevante sobre el tema que me ocupa, pues desde mi particular punto de vista, lo que se refiere a materia tributaria se limita no sólo a su campo de aplicación, sino también al juicio de los legisladores y su exposición de motivos por los que se aprueba la ley y sus disposiciones; con esto no quiero decir que todo está dicho o que se aplica de una manera general a cualquier caso o situación de un grupo que consolida, no, lo que trato de explicar es que mi trabajo se basa en una recopilación teórica y una exposición práctica de algunos casos que sirvan de guía en la determinación de resultados propios de consolidación, ya sea contable o fiscal.

La reforma fiscal para 1999, en realidad me sorprendió; cuando en 1998 elegí este régimen como tema de tesis, lo vi como una oportunidad para desarrollarlo de tal manera que fuera comparable y comprobable. Puesto que la finalidad de este régimen se presumía como un esquema equitativo y neutral; cuestión que hoy, a finales de noviembre del año 2001 y desde la aprobación de la reforma para 1999, en mi opinión quedó sólo como argumento. La modificación más significativa que tenemos para la determinación del resultado fiscal consolidado, es que sólo se podrá consolidar 60% de la participación directa o indirecta que tenga la controladora sobre las controladas al cierre del ejercicio; aspecto que hasta 1998 no se contemplaba, pues se consideraba como consolidable en función a la tenencia accionaria promedio del ejercicio, ello impacta directamente al resultado de la consolidación ya que si continuara vigente la figura

“Participación Promedio”, en la holding, sería superior su participación y en consecuencia al consolidar se incorporarían al resultado fiscal consolidado cifras más cercanas al 100%.

El régimen de consolidación fiscal, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, está contenido en el Capítulo IV del Título II, de la ley en materia; su objetivo, como ya lo he mencionado, es lograr la neutralidad en el gravamen, pues permite, al menos ese fue el propósito, determinar un sólo resultado fiscal que agrupa las utilidades o pérdidas fiscales de todas las empresas que integran un grupo, en un sólo resultado; de ninguna manera se le puede calificar como un estímulo fiscal, ya que no prevé determinación de bases distintas contempladas en la ley, o permite deducciones no autorizadas a otros contribuyentes, así como tampoco establece tasa de impuesto diferente a la contenida en el mismo ordenamiento; pues para determinar el “Resultado Fiscal Consolidado”, cada una de las empresas incluidas en el grupo, deberán determinar su resultado fiscal en forma individual, y se adicionan o restan a la utilidad o pérdida de la sociedad controladora en proporción a la participación consolidable; adicionalmente, se obtienen los conceptos especiales de consolidación por cada una de las empresas, que al igual que sus modificaciones de un ejercicio a otro, se adicionan o disminuyen de la utilidad o pérdida de la sociedad controladora; una vez determinada la utilidad fiscal consolidada, que puede disminuirse con las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, resultado que se multiplica por la tasa del 35%, obteniendo el impuesto causado del ejercicio, al cual pueden efectuarse los acreditamientos de pagos provisionales y ajustes determinados en forma consolidada.

En cuanto al procedimiento para determinar el resultado fiscal consolidado, que mencioné en el párrafo anterior, realmente no hubo cambios sustanciales; sino más bien la reforma de 1999 se enfocó a las bases, así por ejemplo, apareció la figura de controladoras puras e impuras, en donde las primeras incorporan sus resultado al 100% y las segundas al 60%, en el entendido de que pura es la sociedad en la que al menos el 80% de sus ingresos provienen de operaciones con sus controladas, y en caso de no cubrir ese requisito serán impuras; esta distinción de sociedades generó que ahora los pagos provisionales se determinen o presenten de manera especial, donde las controladoras están obligadas a presentar dos pagos provisionales del mismo período, el primero, calculando un coeficiente de

utilidad con la utilidad fiscal consolidada y los ingresos nominales del ejercicio anterior, en proporción a la participación consolidable, que se aplica a sus ingresos propios; y el segundo, un pago provisional consolidado, para lo cual se considera los ingresos de todas las controladas en proporción a la participación accionaria y sus ingresos propios en la participación consolidable, aplicando el coeficiente de utilidad de consolidación. En el caso del pago provisional consolidado de una controladora impura, la variante es que determina dos coeficientes que aplica a ingresos diferentes, es decir, uno por ingresos derivados de su actividad como tenedora de sus sociedades controladas y uno más por ingresos distintos.

El párrafo anterior, creo que da idea de como lo que aparentemente tenía de neutral el esquema de consolidación fiscal, está desapareciendo, o al menos a eso tienden las reformas; si bien hasta 1998 lo complicado del régimen era el control y seguimiento de las operaciones propias de conceptos especiales de consolidación a través de los años, actualmente, se adiciona la carga de trabajo que representa controlar tantas variantes a algo que era más sencillo de entender si continuará vigente, pues se determinaba como cualquier otra sociedad de régimen general, a excepción de los conceptos especiales de consolidación. Yo creo que si con el régimen anterior ya había complicaciones de interpretación y en la práctica generó controversias de aplicación entre contribuyentes y autoridades fiscales, el actual, incrementó su complejidad y al mismo tiempo la posibilidad de que la discrepancia en su aplicación las haga más recurrentes; por lo cual es muy cuestionable si todos estos cambios darán efectos positivos a nivel tributario, ya que como lo he dicho, considero que representa no un avance en materia de recaudación, sino más bien un retroceso tendiente a desaparecerlo, o a que el propio contribuyente lo abandone; aspecto que hablando de discrepancias, habrá que analizar de manera muy particular por cada supuesto, ya que ahora en caso de desincorporación, desconsolidación o variación en la participación accionaria, se tendrán que pagar diferencias de impuestos, actualizados y en algunos casos con recargos.

Finalmente, quiero aclarar que en el caso práctico que presenté en el Quinto Capítulo, las cifras y datos son totalmente inventados, partí de estados financieros individuales de 1999 como saldos iniciales, redacté movimientos del mes de enero de 2000, y a partir de ahí lo desarrollé como lo marcan el procedimiento contable y fiscal, ya que en mi investigación

bibliográfica no conseguí un caso que se adecuara a lo que yo quise desarrollar; respecto a los resultados que ahí obtuve. El régimen de consolidación fiscal, como estrategia fiscal es muy complicada ya que depende de muchos factores, por ejemplo, pérdidas fiscales de cada sociedad antes de consolidar, utilidades y coeficientes de utilidad, etc., que anteceden al grupo que consolida; desde luego hay casos en que conviene consolidar porque se paga un impuesto menor consolidado, pero ello depende de cada situación en particular; en virtud de que actualmente se quedaron fuera aspectos como control de efectivo y la figura de la controladora como sociedad recaudadora, que existía anteriormente y ayudaba a las sociedades a controlar su flujo de efectivo por el pago de impuestos; en concreto, considero que quien no consolida y pretenda hacerlo debe analizar ampliamente su situación, y para quienes ya consolidan, crear y analizar una estrategia fiscal para dar mayor beneficio al grupo.

Bibliografía

- **Aranda Franco, Alejandro**
Consolidación Fiscal México.
Centro de Estudios Fiscales, S. C.
1998

- **Dofiscal Editores S.A.**
Compilación Tributaria 1998
México.
1998

- **Hernández Kaste, Miguel Ángel**
Consolidación de Estados Financieros
UNAM, FCA, Metodología de la Investigación, México, 1997

- **Instituto Mexicano de Contadores Público, A. C.**
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
México.
Editorial Banca y Comercio S.A.
Duodécima edición
1997

- **Ledesma Villar, Luis**
Participación de Utilidades a los Trabajadores de las Empresas
México.
Ediciones fiscales
1989

- **Leonides Araujo Marco Alberto**
La Consolidación
México.
UNAM, Facultad de Contaduría y Administración
1996

- **Martínez Castillo, Aureliano**
Consolidación de Estados Financieros
México.
Editorial Mc Graw Hill
1995

- **Prieto, Alejandro**
Sistemas de Contabilidad
México.
Séptima edición
1990

- **Santillán Buelna, Rogelio**
Controladora y Subsidiarias
México.
Editorial calidad Empresarial
1994

- **Zorrilla Arena, Santiago**
Introducción a la Metodología de la Investigación
México.
Editorial Aguilar León
Tercera Edición
1987