



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

ESTUDIO INTEGRAL DEL REGIMEN DE
CONSOLIDACION FISCAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A ;
ESTELA QUERO GARCIA

ASESOR: C.P. JUAN MANUEL CANO GUARNEROS

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

2005

m340546

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

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

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

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

Estudio Integral del Régimen de Consolidación Fiscal

que presenta La pasante: Estela Quero García
con número de cuenta: 9426691-3 para obtener el título de :
Licenciada en Contaduría

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

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 04 de Noviembre de 2004

PRESIDENTE C.P. Raúl Carbajal Fernández

VOCAL M.A. Benito Rivera Rodríguez

SECRETARIO L.C. Juan Manuel Cano Guarneros

PRIMER SUPLENTE L.C. Luis Yescas Ramírez

SEGUNDO SUPLENTE L.C. José Manuel Vela Moreno

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

Por darme la oportunidad de formarme como profesionista y ser humano y por transmitirme través de sus profesores los conocimientos y los valores que ahora me permiten ver la vida desde una perspectiva diferente.

Al C. P. Juan Manuel Cano Guarneros.

Por asesorarme y darme los consejos necesarios para la realización del presente trabajo, sin los cuales, no hubiera sido posible la culminación del mismo.

A mis Padres:

Porque me orientaron de la mejor manera y confiaron en mí para salir a forjar mi propio destino, y porque no importando la distancia, siempre me motivaron y apoyaron para lograr mis metas.

A mis hermanos y hermanas.

Por brindarme su apoyo, aconsejarme y motivarme en los momentos más precisos de mi formación académica.

A Isidoro:

Por ser una parte fundamental en todos los aspectos de mi vida al darme la oportunidad de recorrer juntos un mismo camino. Se que éste logro también te pertenece, por tu entusiasmo, compañía y comprensión para la obtención del mismo.

OBJETIVO DE LA TESIS

Proporcionar a la comunidad universitaria un documento que contenga información acerca del régimen de consolidación fiscal, el cual sirva de apoyo para el estudio del mismo, así como para la toma de decisiones en base a las ventajas y desventajas que nos proporciona este régimen en la actualidad.

Así mismo ampliar mis conocimientos sobre el tema en cuestión para posteriormente aplicarlos en el campo laboral.

PLANTEAMIENTO

La integración de grupos empresariales está regulada por diversas disposiciones fiscales y para la correcta aplicación de las mismas se requiere de un amplio estudio, para esto es necesario una investigación que abarque las diversas etapas del régimen de consolidación fiscal y así conocer cual ha sido la trascendencia en las empresas que optan por tributar bajo este régimen y cual es la postura que deben mantener en la actualidad.

HIPOTESIS

Al transcurso de los años desde el surgimiento en México del régimen de consolidación fiscal, ha habido diversas modificaciones en las disposiciones fiscales, que han desvirtuado el objetivo inicial del régimen en cuestión para lo cual fue creado, de tal forma que hoy en día podría ser inconveniente tributar bajo este régimen, Por lo que se requiere realizar un amplio estudio de dichas disposiciones para concluir si se debe o no optar por consolidar los resultados fiscales en las empresas.

ÍNDICE DE LA TESIS

CONTENIDO

NÚMERO DE PÁGINA

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1. DISPOSICIONES GENERALES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL.

1.1 Antecedentes.	1
1.2 Conceptos básicos.	12
1.3 Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.	22
1.4 Boletín B-8	24

CAPÍTULO 2. CONSOLIDACION FISCAL PARA EFECTOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1 Requisitos para consolidar fiscalmente.	25
2.2 Obligaciones fiscales de las controladoras.	37
2.3 Obligaciones fiscales de las controladas.	45
2.4 Determinación del resultado fiscal.	47
2.5 Pagos provisionales de la controladora y controladas.	81
2.6 Cálculo del impuesto anual y acreditamiento de los pagos provisionales.	86

CAPÍTULO 3. TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS Y LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA.

3.1 Utilidad Fiscal Neta de la controladora.	93
3.2 Determinación de la CUFIN Consolidada.	100
3.3 Saldo Inicial de la CUFIN.	106

CAPÍTULO 4. CONSOLIDACIÓN FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

4.1 Sujetos del impuesto al activo.	111
4.2 Procedimiento para el cálculo del impuesto al activo consolidado.	114
4.3 Pagos provisionales de la controladora y controladas.	119

CAPÍTULO 5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

5.1 Ventajas.	139
5.2 Desventajas.	141

CASO PRÁCTICO.	144
-----------------------	-----

ANEXO. REFORMAS FISCALES PARA 2005 DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.	169
--	-----

ABREVIATURAS.	178
----------------------	-----

CONCLUSIONES.	179
----------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.	182
----------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Nuestro país está atravesando una etapa económica muy importante que demanda de los entes económicos competitividad en todos los ámbitos para poder hacer frente al creciente proceso de globalización.

Es conocido que el crecimiento empresarial muchas veces requiere la existencia de diversas sociedades que conjunten a un grupo o consorcio que aunque jurídicamente constituyen entes legales independientes, en realidad integran una entidad económica dado que el control del capital y el centro de las decisiones está unificado. Para fines fiscales esta unión es llamada consolidación fiscal la cual es considerada como una figura legal plasmada en las disposiciones fiscales y para muchos empresarios resulta uno de los caminos más adecuados para eficientar la situación fiscal de las empresas que conforman un mismo grupo de interés económico.

Sin embargo, este régimen ha sufrido cambios muy significativos limitando substancialmente los beneficios que se pudiesen obtener aumentando considerablemente la recaudación de los grupos que consolidan para efectos fiscales.

La presente tesis, tiene la finalidad de dejar claro puntos importantes acerca del régimen de consolidación fiscal, ya que es importante conocer que tipo de tratamiento tienen las sociedades que optan por

tributar bajo éste régimen y dentro del marco legal de los impuestos federales .

Cabe mencionar que a partir de 2002 a la fecha no se han presentado reformas fiscales relevantes que se relacionen de manera directa con el tema en cuestión, sin embargo es importante mencionar que por muy insignificantes que parezcan los cambios, éstos siempre se reflejan en los resultados del grupo empresarial que consolida.

El trabajo consiste en integrar una serie de conocimientos relacionados con el régimen de consolidación fiscal, para lo cual me apoyé en diversos estudios relacionados con el tema que se han publicado hasta la fecha, esto se debe a que considero que en la actualidad la consolidación fiscal de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al activo es una opción que favorece a ciertas empresas, dependiendo de la situación fiscal de las mismas, es por ello, que el Licenciado en Contaduría debe conocer las ventajas y la desventajas, así como contar con todos los conocimientos relativos al tema que en un momento dado puedan servir para asesorar a las empresas para la adopción de dicho régimen.

La consolidación fiscal es un tema muy interesante y tiene como característica que para ser comprendido no basta con la lectura de la ley, debemos desarrollar en la práctica lo que emana de la propia ley, además es un tema poco tratado bibliográficamente, por lo que considero que es valido y útil desarrollar un trabajo de investigación

muy amplio, de tal forma que se abarque lo mas posible el tema, e integrándolo de tal manera que se facilite su comprensión.

En el primer capítulo se estudiarán los antecedentes del régimen de consolidación fiscal, la trascendencia que ha tenido desde sus orígenes en la legislación mexicana hasta la actualidad, así como los conceptos básicos para introducirse al tema.

En el segundo capítulo se abordarán las disposiciones fiscales en torno a la mecánica para determinar el resultado o pérdida fiscal consolidada y los pagos provisionales para el impuesto sobre la renta tanto para la sociedad controladora como para las sociedades controladas.

El tercer capítulo es de especial importancia, no tan solo por las disposiciones fiscales sino porque los dividendos entre el grupo son esenciales para mantener el control en la situación financiera de las empresas que lo conforman.

En relación al cuarto capítulo estudiaremos el impuesto al activo que dentro del régimen de consolidación fiscal ha sido objeto de diversas interpretaciones desde sus orígenes hasta el día de hoy, principalmente por la ausencia de disposiciones que regulen ciertas circunstancias particulares del régimen.

En el quinto capítulo analizaremos las ventajas y desventajas que representa tributar bajo el régimen en cuestión, y en base a ello se podrán tomar decisiones favorables para los accionistas de una empresa.

Para finalizar se presenta un caso práctico en donde se aplicarán los diversos temas abordados en el presente trabajo y en base a ello se obtendrá un resultado fiscal consolidado para un grupo de empresas.

CAPÍTULO 1. DISPOSICIONES GENERALES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

1.1 ANTECEDENTES

Los antecedentes de la consolidación fiscal de los estados financieros, se tienen desde finales del siglo XVI, en los países de Europa cuando la economía mundial se vio transformada a causa del cambio de relaciones públicas y sociales surgidos en ese continente, principalmente en Alemania e Italia. Lo que provocó la necesidad de consolidar Estados financieros fue el amplio desarrollo de las actividades comerciales e industriales en dichos países. El desarrollo provocó que la información financiera se presentara agrupada por diversos negocios y cuyo objetivo principal de dicha agrupación era el de obtener un beneficio, tanto en el aspecto económico como en el social y el político. Estas agrupaciones representaron las primeras manifestaciones de combinación de empresas, las cuales con el paso del tiempo se desarrollaron cada vez mas.

La necesidad de conocer el grado de desarrollo económico de estos grupos de empresas trajo como consecuencia la evolución de los métodos de registro y de administración de la información, los cuales se fueron perfeccionando en forma gradual, ya que inicialmente el aspecto administrativo de estos grupos se basaba en general en

técnicas rudimentarias, hasta llegar a lo que ahora conocemos como estados financieros consolidados. A los Estados Unidos de América se le atribuye el origen de los estados financieros consolidados y por lo tanto el nacimiento de la regulación fiscal de dicho entorno de negocios.

El primer antecedente de este tipo de organización fue conocido como Trust, el cual ejercía el control de varias empresas, a través de la adquisición de la mayoría de sus acciones con derecho a voto para administrarlas bajo una misma dirección, siendo sus principales características las siguientes:

- Miembros de dicha organización pierden su independencia económica.
- Se unifican los procesos de fabricación a pesar de que la producción se lleva a cabo en varias plantas.
- La administración de grupos se encuentra centralizada.
- La información fiscal y financiera se determinaba en forma conjunta.

El Trust originó que la combinación de empresas se hiciera más popular en las comunidades económicas, trayendo como consecuencia la formación de grandes grupos empresariales, así como la evolución de las técnicas para la obtención de información financiera y administrativa. En 1830 los grupos empresariales

manifestaron diversas formas de combinación de negocios que tomaron por sorpresa a las legislaciones existentes en ese entonces, ya que estas no eran apropiadas y efectivas para ejercer un control adecuado de dichos grupos; esto ocasionó que en el año de 1890 se promulgara el decreto "Sherman", el cual en términos generales, prohibía la combinación de negocios y la formación de acuerdos que restringieran el desarrollo del negocio bajo ámbitos favorables de organización. Posteriormente surgió la ley que regulaba las operaciones de las sociedades Holding (tenedoras de acciones) y las fusiones, pudiendo así tener mejor control de las operaciones de negocios que se llevaban a cabo en este tipo de sociedades.

En México, se puede decir que el régimen de consolidación fiscal encuentra sus orígenes en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR) vigente a partir del 22 de abril de 1925, ya que el Reglamento de la Ley de ISR en su artículo cuarto establecía la posibilidad de considerar para realizar las declaraciones el total de ingresos percibidos por varias sociedades que tengan personalidad jurídica distinta pero una relación de negocios que fusione su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones, es decir daba la opción de consolidar para efectos fiscales, los ingresos percibidos por diversas sociedades pertenecientes a un mismo grupo de intereses económicos.

Esta posibilidad continuó, pero en forma obligatoria, cuya consecuencia era un mayor pago de impuestos por la aplicación de una tarifa progresiva.

Cabe mencionar que en el año de 1935 el texto del artículo 4to. Paso a ser el artículo quinto del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

En el año de 1940 se modifica el artículo antes citado el cual entró en vigor en 1941 para que dar como sigue “... *para efectos del impuesto sobre la renta, cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero sus negocios se encuentren íntimamente ligados entre sí presentarán una sola declaración comprendiendo en ella el total de ingresos percibidos por dichas sociedades*”.*

El cambio mas significativo radica en el hecho de que ya no se contemplaba como opción la de acumular la totalidad de los ingresos obtenidos por un grupo de empresas, sino lo hacía obligatorio para todas aquellas empresas que tuvieran personalidad jurídica distinta pero sus negocios se encontraran ligados entre si y tuvieran una dirección común.

En 1951 se emite un decreto en el cual se deroga en forma definitiva el artículo 5to del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante el cual la agrupación de empresas deja de ser regulada fiscalmente, extinguiéndose el primer régimen de consolidación fiscal iniciado en el año de 1925.

* Artículo 5 RISR, publicado en el Diario Oficial de la Federación El 31 de Diciembre de 1940.

Al parecer la disposición fue derogada porque no existía sustento jurídico para obligar a las empresas con operaciones comunes a consolidar sus resultados y consecuentemente pagar mayores impuestos, precisamente por la progresividad de la tarifa.

En Junio de 1973 se tiene el primer antecedente concreto del régimen de consolidación fiscal, en donde establecía estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentaran el desarrollo industrial y turístico del país, permitiendo sumar los resultados de las empresas que conforman el grupo e integrar un solo ingreso global gravable, el cual se determina restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, para el pago del Impuesto Sobre la Renta sin importar la participación que tuviera la controladora en el capital social de cada una de las empresas controladas. Dicho decreto promovía la existencia de unidades de fomento y una o más sociedades promovidas. Lo anterior evidentemente es el antecedente directo del actual régimen de consolidación fiscal; este régimen aplicable a las sociedades o unidades de fomento estuvo vigente hasta el año de 1980.

El Decreto estuvo vigente hasta el año de 1982 y fue a través de la Ley de Ingresos de la Federación de ese año, que se derogó e incorporó en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) el Capítulo IV, aplicable a cualquier empresa que deseara consolidar, con independencia de su actividad comercial o industrial y prácticamente con los mismos principios contenidos en el Decreto.

La exposición de motivos de la reforma de ley se refería a que el Decreto constituía un incentivo, que por lo estricto de los requisitos, sólo había estado al alcance de las grandes empresas; además, había que regular a las sociedades controladoras estableciendo un control efectivo por parte de las autoridades fiscales.

En el año de 1982 se incorpora, como ya se mencionó, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta el capítulo IV “de las sociedades mercantiles controladas” dentro del título II “de las sociedades mercantiles”, en el cual se dan lineamientos al régimen de consolidación fiscal, en virtud del cual se permite llevar acabo con previa autorización de la SHCP, la consolidación de resultados fiscales de las empresas del grupo con base en los porcentajes de participación accionaria en el capital de cada una de las empresas controladas que tenga la controladora.

Por lo anterior se incluye en el artículo vigésimo tercero transitorio de las reformas del 31 de Diciembre de 1981 el siguiente régimen de transición: *“ las sociedades controladoras que sean de fomento en los términos del decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenta el desarrollo industrial y turístico del país, publicado en el “diario oficial” de la federación del 20 de junio de 1973, podrán optar por consolidar en los términos del capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y para ello necesita obtener autorización de las autoridades fiscales; cuando la obtengan dejarán de gozar los beneficios y estímulos que establece el decreto a que se refiere este artículo. En ningún caso dichos*

*beneficios y estímulos tendrán aplicación después del 31 de Diciembre de 1983”.**

Este régimen de 1982 estuvo vigente hasta 1998, debido a que en el año de 1999 como parte de las reformas a la LISR, se efectuó un cambio sustancial al régimen de consolidación fiscal, mismo que quedó fundamentado en la exposición de motivos de la reforma fiscal para 1999, que a la letra señalaba lo siguiente: “...con el fin de cerrar lagunas legales y precisar operaciones diversas, que han sido aprovechadas por las empresas que aplican el régimen de consolidación fiscal para reducir injustificadamente el impuesto a pagar, se pone a su consideración una serie de modificaciones al régimen de consolidación fiscal”.”

El régimen actual entró en vigor el 1 de Enero de 1999 y los principales cambios a este régimen se dieron con los siguientes objetivos:

- Limitar los efectos de la consolidación al 60% de la participación de las controladoras puras en las controladas y eliminar como controladas aquellas sociedades en las que la controladora tiene control efectivo (menos del 50% de las acciones con derecho a voto), así como a todas las residentes en el extranjero.

* Artículo 23 LISR, publicado en el Diario Oficial de la federación el 31 de Diciembre de 1981.

** Esta exposición de motivos fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1998.

- Gravar los dividendos que no provengan de las Cuentas de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (UFINR) distribuidos, entre las empresas del grupo.
- El gravamen correspondiente se causará mediante la acumulación en el resultado fiscal consolidado del dividendo distribuido multiplicado por el factor 1.4706 en el momento en que se disminuya la participación de la controladora, conforme a ciertas reglas.
- Reconocer los beneficios del régimen hasta la presentación de la declaración anual, obligando a todas las empresas del grupo a enterar sus pagos provisionales del ISR como si no hubiera consolidación además de que por los años de 1999, 2000 y 2001, la controladora debió hacer pagos provisionales consolidados.
- Reconocer en los casos de modificaciones en la participación de la controladora en las controladas, los efectos de la inflación en las utilidades o pérdidas fiscales, así como en los conceptos especiales de consolidación de años anteriores.
- Precisar, en los casos de desincorporación de sociedades, que los efectos se deben reconocer en el ejercicio inmediato anterior considerando los efectos de inflación, tanto en los conceptos especiales de consolidación como en las pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

- Establecer en la ley el procedimiento para determinar el impuesto en los casos de consolidación, así como ciertas causales por las que se deberá desincorporar el grupo de la consolidación fiscal, relacionadas principalmente con la falta de las obligaciones establecidas en el régimen.

Con relación a lo anterior, la exposición de motivos también señalaba que tanto la anticipación en la amortización de las pérdidas, como el libre flujo de dividendos entre empresas del grupo provocaba un diferimiento del pago de los impuestos por largos periodos o bien de manera indefinida, en consecuencia, se corrigieron disposiciones y procedimientos que aparentemente llevaban a diversas interpretaciones por parte de los contribuyentes que en opinión de la autoridad, provocaba prácticas de elusión fiscal.

En cuanto al Impuesto Al Activo, la ley de la materia no fue reformada para 1999; sin embargo, mediante las disposiciones en la Ley del ISR, se pretendió modificar las reglas aplicables para el cálculo de dicho impuesto a nivel consolidado.

Para la Reforma de 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1999, da continuidad a la reforma de 1999 en lo siguiente:

- obliga a la controladora y a sus controladas, cuando hayan ejercido la opción de calcular el Impuesto al Activo Consolidado en la participación consolidable, a realizar sus pagos

provisionales del Impuesto al activo como si no hubiera consolidación.

- Elimina la posibilidad de que la controladora disminuya en sus pagos provisionales consolidados el saldo a favor que hubiera resultado en el ajuste a los pagos provisionales, también consolidados.
- Reconoce como concepto especial de consolidación sujeto a modificaciones por cambios en la participación accionaria de la controladora en la controlada, alas deducciones de inversiones adquiridas entre empresas del grupo (depreciación y amortización).
- Establece el procedimiento para determinar las modificaciones en el impuesto de ejercicios anteriores de las controladas, cuando se hayan realizado cambios en la participación accionaria de la controlada.

Básicamente las reformas que se dieron al Régimen de Consolidación Fiscal en 1999, encuentran su origen en una concepción por parte de la autoridad fiscal de evasión y elusión fiscal por los contribuyentes que tributan en el régimen, y es así como se acotan varias de sus ventajas y beneficios.

Desde una opinión personal han existido tres grandes momentos en el Régimen de Consolidación Fiscal: la expedición del Decreto en 1973, su incorporación a la LISR en 1982 y las reformas ocurridas en 1999. Cabe señalar que para la reforma del ejercicio fiscal 2002, se realizaron adecuaciones a la estructura general de consolidación derivadas de la reestructuración del propio gravamen.

En dicha reforma se presentaron cambios importantes de fondo que se mencionan a continuación:

- Se elimina el concepto de controladora pura contenido en la LISR desde el año de 1999 y que permitía que ciertas sociedades controladoras, atendiendo al tipo de ingresos que obtenían, pudieran consolidar su propia utilidad o pérdida fiscal al 100%.
- Por lo anterior actualmente las sociedades controladoras deberán incluir sus propios resultados considerando la participación consolidable al 60%. Así mismo para efectos de pagos provisionales que deben efectuar de la sociedad controladora de manera individual, deberán considerar su propio coeficiente individual, como si no consolidara para fines fiscales, y no el coeficiente de utilidad consolidado.

Conforme a lo anterior, habría que recapitular, bajo el contexto nacional e internacional actual, la continuidad o no del régimen, y en

su caso, llevar al cabo reformas fiscales que busquen verdaderamente incentivar y promover la inversión de capital y generación de empleos.

1.2 CONCEPTOS BÁSICOS.

A continuación se mencionan algunas definiciones básicas en el tema de consolidación fiscal:

Consolidación fiscal:

La consolidación fiscal es una figura impositiva, en la cual un grupo de intereses económicos comunes, representados por una sociedad controladora, pueden tributar como una sola entidad para fines del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, con independencia de la personalidad jurídica de cada sociedad.

Controladora:

El artículo 64 de la LISR considera controladoras las que reúnan los siguientes requisitos:

Se trate de una sociedad residente en México.

Atendiendo al artículo 9o del Código Fiscal de la Federación (CFF), la controladora tendría que ser una sociedad constituida conforme a las leyes mexicanas o que se trate de una sociedad que estableció su administración principal en México.

Control.

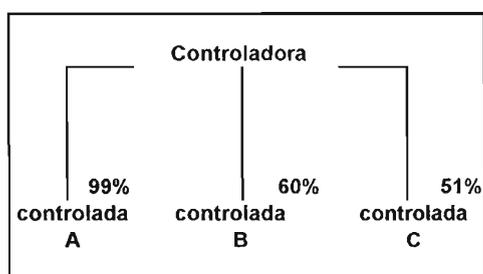
Es el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una empresa, afín de obtener beneficio de sus actividades.*

Tenencia accionaria.

Sea propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.

A continuación se muestran estructuras de cuándo una sociedad controladora posee más del 50% de las acciones de otras empresas ya sea en forma directa o indirecta:

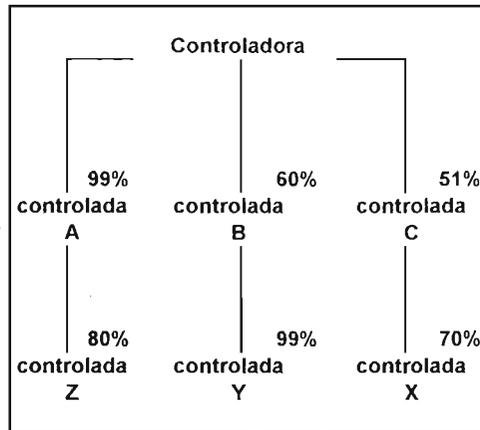
Participación directa:



* Boletín B-8 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, IMCP, México, 1999.

Como se observa la controladora posee tal carácter por tener en forma directa más del 50% de las acciones con derecho a voto de las controladas "A", "B" y "C".

Participación indirecta:



En los siguientes casos se revisa si la tenencia indirecta por la controladora en las controladas "Z", "Y" y "X" es mayor al 50%:

- controlada "Z" ($99\% \times 80\%$) = 79.2%,
- controlada "Y" ($60\% \times 99\%$) = 59.4%, y
- controlada "X" ($51\% \times 70\%$) = 35.7%.

Según se desprende, la controladora posee en forma indirecta más del 50% de las acciones con derecho a voto de las controladas "Z" y "Y"; respecto de la controlada "X" no tendría más del 50%. En estas condiciones, "X" no podría incorporarse a la consolidación fiscal

porque la controladora no es propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de "X".

Por otra parte, se dispone que la controladora deberá ser propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras controladas.

La LISR expresamente dispone que no se consideran como acciones con derecho a voto, aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce.

Acciones de goce:

Son aquellas que pueden ser emitidas en sustitución de las acciones amortizadas, representan el derecho a las utilidades de una empresa y pueden tener derecho a voto.

En efecto el segundo párrafo del artículo 112 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), señala que en el contrato social podrá estipularse que el capital se divida en varias clases de acciones con derechos especiales para cada clase. Al respecto, la doctrina ha llamado a este tipo de acciones como "acciones preferentes", por lo que éstas y las de goce no se toman en consideración para identificar la propiedad de más del 50%.

Para ejemplificar la situación descrita en el párrafo anterior, se muestra el siguiente cuadro:

Sociedad "R"	Serie de Acciones			% participación real	% participación acciones con derecho a voto
	"A" ⁽¹⁾	"B"	Total		
Accionista "G"	3,000		3,000	37.5%	60%
Accionista "P"	1,000		1,000	12.5%	20%
Accionista "E"	1,000	3,000	4,000	50.0%	20%
Total	5,000	3,000	8,000	100.0%	100.0%
Nota:					
⁽¹⁾ Corresponde a las acciones con derecho a voto.					

Se observa que sin considerar todas las acciones emitidas por la sociedad, el accionista "G" puede incorporar a la sociedad "R" al Régimen de Consolidación Fiscal por detentar el 60%, mientras que si considerara todas las acciones (con derecho a voto o con voto limitado), tendría una participación del 37.5%, por lo tanto, no podría incorporar la sociedad al régimen.

Por otra parte, se dispone que tratándose de sociedades que no sean por acciones, como es el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, se considerará el valor de las partes sociales. Esta situación es lógica porque en este tipo de sociedades el número de partes sociales no representa el valor económico de las aportaciones de los socios en la sociedad, en otras palabras, el grado de influencia que

podrían tener los socios en las asambleas, no depende del número de partes sociales, sino de su valor de aportación.

Límite de tenencia accionaria por otras sociedades.

El último requisito para ser controladora, dispone que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

En la práctica, algunas sociedades controladoras mexicanas tienen la naturaleza de subsidiarias de residentes en el extranjero, que las descalifica como controladoras y consecuentemente sin posibilidad alguna para consolidar fiscalmente; sin embargo, las autoridades fiscales mexicanas han firmado acuerdos para el intercambio amplio de información con otros países, permitiendo que estas sociedades se consideren controladoras.

Cabe apuntar, que en el caso de países con los cuales México no tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y cuyas empresas residentes en dichos países detenten más del 50% de las acciones con derecho a voto de una holding residente en México, ésta no podrá considerarse como tal y consecuentemente sin posibilidad de ejercer la opción de consolidar para efectos fiscales.

Los citados acuerdos se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 25 de agosto de 2003 mediante el Anexo 10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 (RMISC 2003), mismo que se detalla en el cuadro siguiente.

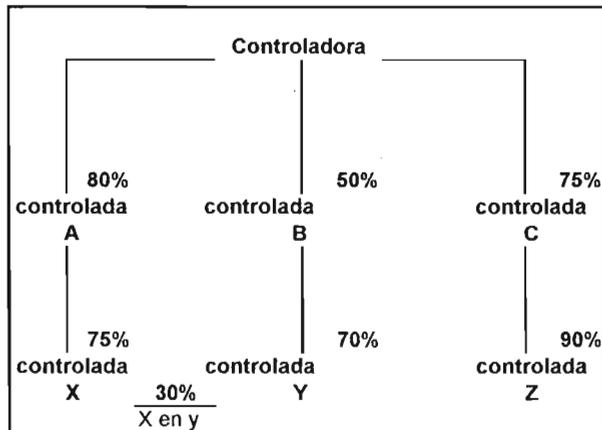
Acuerdos que reúnen las características de acuerdo amplio de información:

País	Aplicable a partir del 1o de enero de
Reino de Bélgica	1998
Gobierno de Canadá	1992
Gobierno de Canadá ⁽¹⁾	1993
República de Corea	1996
Reino de España	1995
Estados Unidos de América ⁽¹⁾	18 de enero de 1990
Estados Unidos de América	1994
Gobierno de la República Francesa	1993
República Italiana	1996
Gobierno del Reino de Noruega	1997
Reino de los Países Bajos	1995
Gobierno de la República de Singapur	1996
Reino de Suecia	1993
República de Finlandia	1999
República de Chile	2000
República de Ecuador	2001
Estado de Israel	2000
Gobierno de Rumania	2002
República Checa	2003
Nota: ⁽¹⁾ En materia de intercambio de información tributaria	

Controladas:

El artículo 66 de la LISR las define como aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta será aquella que tenga la controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.

Se muestran los siguientes esquemas para detallar lo antes mencionado:



Ahora se analiza cuáles controladas sí califican por ser poseídas en forma directa, indirecta o de ambas formas por una sociedad controladora:

Tenencia directa:

- Controlada "A" = sí califica 80%,
- Controlada "B" = no califica, y
- Controlada "C" = sí califica 75%,

Tenencia indirecta:

- Controlada "X" ($80\% \times 75\%$) = 60% sí califica,
- Controlada "Y" ($80\% \times 75\% = 60\%$) $\times 30\% = 18\%$ no califica, y
- Controlada "Z" ($75\% \times 90\%$) = 67.5% sí califica.

En este caso, respecto de la controlada "Y", a pesar de que en forma indirecta se tiene la posesión de más del 50%, a través de la suma de las tenencias accionarias de las controladas "B" ($50\% \times 70\%$) = 35% y "X" ($80\% \times 75\% \times 30\%$) = 18%, total de 53%; por no calificar la empresa "B" como controlada, automáticamente la empresa "Y" se descalifica como controlada.

Otras Sociedades:

El artículo 67 de la LISR establece cuáles son las sociedades que no tendrán el carácter de controladora o controladas, lo cual impide que sus resultados se puedan consolidar para efectos fiscales, siendo las siguientes:

- Personas morales con fines no lucrativos.
- Las que componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.
- Residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes o bases fijas en el país.

- Aquéllas que se encuentren en liquidación.

- Sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.

- Personas morales que tributen en el régimen simplificado.

- Las asociaciones en participación.

Desde que inició el Régimen de Consolidación Fiscal en la ley de 1982, el Ejecutivo ha sido consistente en impedir que estas empresas no sean controladoras o controladas. Desde luego, han existido adecuaciones motivadas por cambios de régimen de tributación, tal es el caso de las sociedades y asociaciones civiles y las personas morales del régimen simplificado.

En apariencia no existe motivo alguno por parte del legislador de por qué las empresas integrantes del sistema financiero no puedan consolidar sus resultados para efectos fiscales, pues no existe justificación alguna de su discriminación para incorporarse al régimen. La razón aparente es para continuar con una historia cuyos orígenes son diferentes a los tiempos actuales. Incluso desde que se permitió la consolidación de las sociedades de fomento, estas sociedades no calificaban.

Esta discriminación pudo haber obedecido a que estas empresas estaban controladas por otra autoridad diferente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuya declaración anual del impuesto

sobre la renta era presentada después de que se obtuviera la aprobación de su balance por la autoridad respectiva.

El legislador pudiera permitir la inclusión de las empresas que componen el sistema financiero al Régimen de Consolidación Fiscal, ya que su régimen fiscal no es distinto al establecido para las demás personas morales.

Por lo que se refiere a las empresas que se encuentran en liquidación, es lógica su exclusión, ya que son empresas que no tienen operaciones.

PARTICIPACION CONSOLIDABLE:

La participación consolidable es la base para determinar el resultado fiscal consolidado, y ésta será la participación accionaria promedio diaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta multiplicada por el factor de 0.60.

1.3 APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Conforme el principio de contabilidad de "entidad" se hace necesario identificar el centro de decisiones que persigue fines económicos particulares y es independiente de otras entidades; consecuentemente para los lectores de estados financieros es de primordial interés

conocer las relaciones de una compañía controladora y sus controladas con terceros, así como sus efectos.

Por razones de propiedad del capital y de facultad de tomar decisiones, la compañía controladora y sus controladoras integran una entidad económica, que no tiene personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas, aún cuando estas formalmente desarrollan actividades económicas, ejerzan sus derechos y respondan a sus obligaciones en forma individual.

La información relativa a las relaciones de la compañía controladora y sus controladas con terceros, así como el efecto de estas relaciones en la situación financiera y los resultados de operación de la entidad económica que integran, no puede ser comunicada a través de los estados financieros individuales de la compañía controladora. Para que esta comunicación sea adecuada, con base al principio de entidad, se requiere que los estados financieros incluyan, todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de las operaciones de la compañía controladora y sus controladas, ya que se trata de una sola empresa, lo que se logra con los estados financieros consolidados

Los estados financieros consolidados se formulan mediante la suma de los estados financieros individuales de la controladora y todas sus controladas, incorporándose al efecto de los asientos de consolidación.

1.4 BOLETÍN B-8.

Desde el punto de vista contable, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. a través de la emisión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, reconoce a estos grupos empresariales, y establece el tratamiento que debe dársele a las inversiones permanentes en acciones, y en general, a la preparación de estados financieros consolidados como una fórmula necesaria para preparar y proporcionar información financiera adecuada.

De acuerdo al B-8, una controladora es aquella que controla una o mas subsidiarias.

Inversiones permanentes en acciones.

De acuerdo al B-8 son aquellas efectuadas en títulos representativos del capital social de otras empresas con la intención de mantenerlas por un plazo indefinido. Generalmente estas inversiones se realizan para ejercer control o tener influencia sobre otras empresas.

De acuerdo al B-8 una controlada, es la empresa que es controlada por otra, conocida como controladora.

CAPÍTULO 2. CONSOLIDACIÓN FISCAL PARA EFECTOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1 REQUISITOS PARA CONSOLIDAR FISCALMENTE.

El artículo 65 de la LISR señala que la sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumplan una serie de requisitos que se enuncian a continuación.

Autorización de las controladoras y de la autoridad

La sociedad controladora deberá contar por escrito con la conformidad del representante legal de cada una de las controladas y obtener autorización del SAT para determinar su resultado fiscal consolidado.

La solicitud de autorización deberá presentarse ante las autoridades fiscales por la controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose reunir a esa fecha los requisitos previstos por el régimen de consolidación. Conjuntamente con dicha solicitud, la controladora deberá presentar la información que mediante reglas de carácter general dicte el SAT.

En la solicitud, la controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de la LISR. En el caso de no manifestar alguna de las

sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha de presentación de la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos. Lo anterior también será aplicable cuando la controladora no manifieste dos o más controladas, cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo a consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud. El valor de los activos será el determinado conforme al artículo 2o de la Ley del Impuesto al Activo (LIA).

La autorización será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del SAT y se cumpla con los requisitos establecidos en la regla 3.6.3. de la RMISC 2003.

Dicha regla señala que la autorización únicamente podrá transmitirse a otra sociedad, si la controladora y todas sus controladas ejercieron la opción de calcular el IA con base en la participación consolidable y desde luego se haya presentado el aviso ante el SAT. Asimismo, se establece que el grupo debe encontrarse en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Que tratándose de la reestructuración de sociedades pertenecientes al mismo grupo, se constituya una nueva controladora que cumpla con los requisitos de la ley para considerarse como tal. Si por dicha reestructuración se autoriza que la transmisión se haga al costo fiscal, se atienda los requisitos señalados en el artículo 26 de la LISR, y

- Que una controladora adquiera más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra controladora, siempre que ambas controladoras, así como todas las controladas de las mismas, hubieran ejercido la opción de calcular el IA con base en la participación consolidable.

En cualquiera de los casos, la controladora deberá presentar su solicitud ante la Administración Central Jurídica General de Contribuyentes (ACJGC), atendiendo a los requisitos establecidos en el CFF en materia de promociones.

Lo antes descrito es inadecuado pues las autoridades fiscales sujetan no tan solo esta autorización, sino también otras, a requisitos que quebrantan el derecho de los contribuyentes para determinar sus impuestos con base en lo previsto por las leyes. En este caso, se trata del impuesto al activo (IA) en donde existe la posibilidad de consolidarlo en participación accionaria según la ley respectiva.

Desde luego, que no resultaría lógico consolidar resultados para ISR con base en una participación consolidable y por el lado del IA con base en una participación accionaria; sin embargo, la garantía de legalidad regulada en la Constitución Política, requiere que las normas de determinación de un tributo estén previstas en una ley, por lo que es improcedente que una norma sustantiva se regule en resoluciones administrativas emitidas por las autoridades fiscales.

Por otra parte, el artículo 51 del RLISR establece la documentación a acompañar en la solicitud de autorización, aunque es evidente que

este precepto queda sin efecto porque dicha información está claramente descrita en la regla 3.6.2. de la RMISC 2003, la cual se integra por un par de cuestionarios contenidos en el Anexo 1, rubro "A", numeral 2 de la citada Miscelánea: CF-1, "Cuestionario para solicitar la autorización de consolidación fiscal. Sociedades controladoras." y CF-2, "Cuestionario para solicitar la autorización de consolidación fiscal. Sociedades controladas.", los cuales se muestran a continuación con datos supuestos de una sociedad controlada, y una sociedad controladora:

CUESTIONARIO PARA SOLICITAR
LA AUTORIZACIÓN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL

SOCIEDADES CONTROLADORAS

I. DATOS GENERALES:

1. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	CONTROLADORA CARVID SA DE CV
2. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	COC670522S13
3. OBJETO SOCIAL	COMERCIALIZACION
4. CLAVE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	
5. DOMICILIO FISCAL	CALLE 2 #26 COL. ARBOLES NAUCALPAN ESTADO DE MEXICO
6. NÚMERO TELEFÓNICO	53-26-23-87
7. DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	ccarvid.prodigy.net.mx
8. NÚMERO DE PÁGINA DE INTERNET	
9. NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL	JUAN PEREZ ROBLES
10. R.F.C. DEL REPRESENTANTE LEGAL	PERJ610211F12
11. FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL	Declaro bajo protesta de decir verdad, que los datos contenidos en este cuestionario y sus anexos son verdaderos

Se presenta por duplicado

II. REQUISITOS ESPECÍFICOS:

1. Presentar:
 - a) Copia de la escritura constitutiva y, en su caso, copia de la última modificación a la misma. Anexo 1.
 - b) Copias del aviso de inscripción al registro federal de contribuyentes y, en su caso, de la última modificación presentada ante el mismo, así como de la cédula de identificación fiscal. Anexo 2.
 - c) Copia del poder notarial del representante legal. Anexo 3.
 - d) Copia de la última acta de asamblea correspondiente en la que se hayan acordado modificaciones al capital social. Anexo 4.
 - e) Cédula en la que se integre su actual capital social, misma que deberá contener nombre de los accionistas, número de acciones que son propietarios indicando cuántas son con derecho a voto y cuántas de voto limitado o preferentes, así como el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas respecto de las acciones con derecho a voto. Anexo 5.
 - f) En caso de que los actuales accionistas no sean los mismos que aparecen en el acta de asamblea a que se refiere el inciso d) anterior, anexar contrato de compraventa o documento fehaciente que acredite la adquisición de las acciones por parte de dichos accionistas. Anexo 6.
 - g) Copia del escrito dirigido a la sociedad controladora por cada una de las sociedades controladas en el que dan su conformidad para determinar su resultado fiscal consolidado firmado por el representante legal de cada una de ellas. Anexo 7.
 - h) Copia de la declaración anual y, en su caso, de la última declaración anual complementaria correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se presenta la solicitud de autorización para determinar su resultado fiscal consolidado. Anexo 8.
 - i) Copia impresa del dictamen para efectos fiscales de los estados financieros con todos los anexos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se presente la solicitud, en caso de que el dictamen no se hubiera presentado o de no haber estado obligado a dictaminar, deberá manifestarlo y acompañar copia del estado de posición financiera y del estado de resultados correspondiente a dicho ejercicio, firmados por el representante legal. En el caso de sociedades de nueva creación, deberán acompañar estado de posición financiera firmado por el representante legal. Anexo 9.
 - j) Copia del libro de registro de accionistas actualizado, autenticado con la firma autógrafa del secretario del consejo de administración o administrador único, acreditando con documentación fehaciente su nombramiento. Anexo 10.
 - k) Cuadro analítico en el que conste la relación de sociedades en las que la controladora tenga en propiedad más del 50% de las acciones con derecho a voto, especificando cuáles son de control directo y cuáles de control indirecto, así como el porcentaje de participación accionaria directo o indirecto de la controladora en cada una de ellas. En el caso de control indirecto, indicar a través de que sociedades se tiene dicho control. Anexo 11.
 - l) Organigrama en el que se muestre la actual estructura del grupo y los porcentajes de participación accionaria correspondientes. Anexo 12.
2. Señalar si fue sociedad controladora o controlada para efectos fiscales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y anexar en su caso copia del oficio o aviso de desconsolidación o desincorporación. Anexo 13.
3. En el caso de que más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades residentes en el extranjero, deberá acompañar documento que demuestre fehacientemente la residencia de las mismas, mediante la certificación de residencia o copia de la declaración del último ejercicio de la contribución que corresponda al impuesto sobre la renta bajo el régimen aplicable a los residentes en el país de que se trate, traducido en su caso al idioma español por perito autorizado. Anexo 14.
4. En el caso de que sus acciones sean de las que se colocan entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas respectivas, deberá señalar el número de ellas y anexar documentación que acredite tal situación. Anexo 15.

NOTAS

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

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

CF - 2

**CUESTIONARIO PARA SOLICITAR
LA AUTORIZACIÓN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

SOCIEDADES CONTROLADAS

I. DATOS GENERALES:

1. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV
2. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	COC920824Z12
3. OBJETO SOCIAL	COMERCIALIZACION
4. CLAVE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	
5. DOMICILIO FISCAL	VIVEROS DE LA LUZ 123 COL. LAGOS TLALNEPANTLA ESTADO DE MEXICO
6. NÚMERO TELEFÓNICO	53-18-20-23
7. DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	ccarvid.prodigy.net .mx
8. NÚMERO DE PÁGINA DE INTERNET	
9. NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL	JUAN PEREZ ROBLES
10. R.F.C. DEL REPRESENTANTE LEGAL	PERJ610211F12
11. FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL	Declaro bajo protesta de decir verdad, que los datos contenidos en este cuestionario y sus anexos son verdaderos

Se presenta por duplicado

II. REQUISITOS ESPECÍFICOS:

1. Presentar:
 - a) Copia de la escritura constitutiva y, en su caso, copia de la última modificación a la misma. Anexo 1.
 - b) Copia del aviso de inscripción al registro federal de contribuyentes y, en su caso, de la última modificación presentada ante el mismo, así como de la cédula de identificación fiscal. Anexo 2.
 - c) Copia del poder notarial del representante legal. Anexo 3.
 - d) Copia de la última acta de asamblea correspondiente en la que se hayan acordado modificaciones al capital social. Anexo 4.
 - e) Cédula en la que se integre su actual capital social, misma que deberá contener nombre de los accionistas, número de acciones de que son propietarios indicando cuántas son con derecho a voto y cuántas de voto limitado o preferentes, así como el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas respecto de las acciones con derecho a voto. Anexo 5.
 - f) En caso de que los actuales accionistas no sean los mismos que aparecen en el acta de asamblea que se refiere el inciso d) anterior, anexar copia del contrato de compraventa o documento fehaciente que acredite la adquisición de las acciones por parte de dichos accionistas. Anexo 6.
 - g) Copia de la declaración anual y en su caso de la última declaración anual complementaria correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se presenta la solicitud de autorización para determinar su resultado fiscal consolidado. Anexo 7.
 - h) Copia impresa del dictamen para efectos fiscales de los estados financieros con todos los anexos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento, correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se presente la solicitud, en caso de que el dictamen no se hubiera presentado o de no haber estado obligado a dictaminar, deberá manifestarlo y acompañar copia del estado de posición financiera y del estado de resultados correspondientes a dicho ejercicio firmados por el representante legal. En el caso de sociedades de nueva creación, deberán acompañar estado de posición financiera firmado por el representante legal. Anexo 8.
 - i) Copia del libro de registro de accionistas actualizado, autenticada con la firma autógrafa del secretario del consejo de administración o administrador único, acreditando con documentación fehaciente su nombramiento. Anexo 9.
2. Señalar si fue sociedad controladora o controlada **para efectos fiscales** en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y anexar en su caso copia del oficio o aviso de desconsolidación o desincorporación. Anexo 10.

NOTAS

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

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Otro de los requisitos para consolidar, dispone que las sociedades dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del CFF, durante los ejercicios por los que optaron por aplicar el Régimen de Consolidación Fiscal. Los estados financieros correspondientes a la controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

Pagar el ISR sobre el resultado fiscal consolidado.

En el artículo 64, cuarto párrafo de la LISR se señala que una vez ejercida la opción de consolidación, la controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, por un período no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada, y hasta en tanto el SAT no le autorice dejar de hacerlo, o bien, cuando la controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en el Régimen de Consolidación Fiscal, o deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de la citada Ley, y del noveno, antepenúltimo y penúltimo párrafos del artículo 71 de la misma. El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.

A este respecto, las reglas 3.6.11. y 3.6.12. de la RMISC 2003 contemplan los requisitos que deben cumplir las controladoras cuando opten por dejar de consolidar fiscalmente, en dos casos:

- Una vez que hayan transcurrido los cinco ejercicios forzosos para consolidar, y
- Con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios.

En el siguiente cuadro se muestra cada uno de los requisitos mencionados:

Concepto	Después 5 años	Antes 5 años
	3.6.11. RMISC 2003	3.6.12. RMISC 2003
Se requiere autorización por SAT	Sí	Sí
Presentarse ante la Administración Central Jurídica General de Contribuyentes	Sí	Sí
Mencionar causas que motivaron la solicitud de desconsolidación	No	Sí
Copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, tanto de controladora y controladas		
➤ del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se pretende dejar de consolidar, y	Sí	No
➤ de todos los ejercicios por los que se determinó el resultado fiscal consolidado	No	Sí
Cálculo del impuesto que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado se haya diferido o de las cantidades que resulten a su favor –cálculo que deberá ser dictaminado por Contador Público Registrado (CPR) en los términos del CFF–	Sí	No
Cálculo estimado del impuesto consolidado del ejercicio en el que se opte por dejar de consolidar, así como de los impuestos correspondientes a la participación no consolidable de la controladora y de cada controlada, del mismo ejercicio	No	Sí
Cálculo estimado de los impuestos que en forma individual corresponderían a la controladora y controladas en el ejercicio en que se deje de consolidar, de obtener la autorización del SAT	No	Sí
Cálculo del impuesto que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado se haya diferido, actualizado y con recargos, por el período transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado y hasta el mes en que se presente la solicitud de desconsolidación, o de las cantidades que resulten a favor –cálculo que deberá ser dictaminado por CPR–	No	Sí
Dentro de los cinco días posteriores a la fecha en que la controladora deba presentar sus estados financieros dictaminados correspondientes al ejercicio en que se deje de consolidar, la controladora deberá presentar ante la ACJGC, copia de dichos estados en los anexos correspondientes de ella misma y de cada una de sus controladas	Sí	Sí

Sin duda estos requisitos evidencian una fiscalización exhaustiva y obligan a los contribuyentes a tener controles administrativos adecuados y una supervisión continua y estrecha de la aplicación de las normas del Régimen de Consolidación Fiscal.

Inicio de los efectos para consolidar.

Autorización para aplicar el Régimen de Consolidación Fiscal. Con base en el artículo 70 de la LISR, la autorización para consolidar surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue. Por ejemplo, si un grupo solicita su autorización a más tardar el 15 de agosto del 2003 y el SAT la otorga el mismo año, el grupo deberá iniciar a consolidar a partir del 2004.

Sociedades que se incorporan al Grupo.

Antes de surtir efectos la autorización. Aquellas controladas que se incorporen al grupo antes de que surta efectos la autorización de consolidación, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar.

Considerando el ejemplo anterior, si una controlada "X" es adquirida por la controladora en 2003 deberá incorporarse a la consolidación a partir del 2004, inclusive cuando sea adquirida después del 15 de agosto del 2003, fecha límite para solicitar la autorización.

Después de surtir efectos la autorización.

Controladas adquiridas. Las sociedades que se incorporen al grupo con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se

deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se adquiriera la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto. Por ejemplo, si la controlada "B" es adquirida en junio del 2004, ejercicio en que ya surtió efectos la consolidación, se incorporará al régimen a partir del primero de enero del 2005.

Controladas que surjan de una escisión. Las controladas que surjan como consecuencia de una escisión de una controlada, se considerarán incorporadas a la consolidación a partir de dicho acto.

Controladas de reciente constitución. En el caso de controladas que califiquen como tales desde la fecha de su constitución, deberán incorporarse a la consolidación a partir de dicha fecha.

2.2 OBLIGACIONES FISCALES DE LAS CONTROLADORAS.

El artículo 72 de la LISR señala las obligaciones a cumplir por una controladora cuando ejerció la opción de consolidar. Cabe señalar, que las obligaciones que se mencionarán son adicionales de las que tenga que cumplir por otros artículos de la Ley.

Llevar los siguientes registros:

- Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (regla 3.6.9. de la RMISC 2003).

- De dividendos o utilidades percibidos por controladora y controladas.

- De dividendos o utilidades pagados por controladora y controladas.
- De las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las controladas en cada ejercicio:
 - Incluyendo ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones.
 - La disminución de pérdidas, cumpliendo con reglas del artículo 61 y 32, fracción XVII de la LISR,
- De las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la controladora en cada ejercicio:
 - Incluyendo las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, la disminución de dichas pérdidas en los términos de los artículos 61 y 32, fracción XVII de la LISR.
 - El ISR a su cargo, que le hubiera correspondido de no haber consolidado fiscalmente.
 - Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) que le hubiera correspondido a la controladora de no haber consolidado.
- De las CUFINES consolidadas que se integrarán con las CUFINES consolidables en cada ejercicio. El saldo de este

registro que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la CUFIN consolidada del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

Declaración del ejercicio.

Normal de consolidación. presentar dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio su declaración anual en la que se determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda.

Se precisa que en esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas. Asimismo, se establece que en caso de que resulte diferencia a cargo, la controladora deberá enterarla con la propia declaración.

Por otra parte, en el cuarto párrafo del artículo 77 de la LISR, se establece que se acreditarán los pagos provisionales efectivamente enterados por la controladora y las controladas, en la participación consolidable al cierre del ejercicio, hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades en la participación consolidable.

Si por alguna circunstancia alguna o algunas de las controladas presentan declaración complementaria, ya sea para subsanar errores u omisiones o por modificación de la utilidad o pérdida por la autoridad fiscal en sus facultades de revisión y que esta situación de como resultado que se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados; la controladora procederá como sigue:

- Con impuesto a cargo. Si de estas modificaciones resulta impuesto a cargo en la controladora, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, deberá presentar declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar.
- Sin impuesto a cargo. Si de estas modificaciones no resultara impuesto a cargo en la controladora, a más tardar dentro los dos meses siguientes a aquél en el que ocurra la primera modificación, deberá presentar la declaración complementaria de consolidación.
- Por dictamen a los estados financieros, cuando se trate de declaraciones complementarias por las controladas originadas por el dictamen a sus estados financieros, la controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar en la fecha de presentación del dictamen relativo a la controladora. Esta concesión representa una facilidad administrativa, ya que en otras circunstancias la controladora tendría que presentar una

declaración complementaria cada vez que una controlada presente su declaración complementaria.

Normal sin consolidación. La controladora presentará su declaración del ejercicio y calculará el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte enterará ante las oficinas autorizadas el 40%. Aun cuando no se menciona expresamente en las disposiciones fiscales del régimen, de una aplicación armónica de los preceptos, la controladora podría acreditar contra su impuesto anual el monto de los pagos provisionales efectuados al 40%.

Pagos provisionales:

La controladora, calculará sus pagos provisionales de impuesto sobre la renta por sus ingresos propios conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de la LISR, enterándolo directamente ante las oficinas autorizadas.

El coeficiente de utilidad que considerará es como si no determinara su resultado fiscal consolidado por el total de sus ingresos.

En cuanto a Impuesto al Activo, se dispone que si la controladora ejerció la opción de calcular este impuesto con base en la participación consolidable, calculará sus pagos provisionales del IA como si no hubiera consolidación y conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7o ó 7o-A de la LIA, enterándose el impuesto que resulte ante las autoridades fiscales.

Respecto a pagos provisionales consolidados, adicionalmente a sus pagos provisionales individuales, la controladora efectuará los consolidados, aplicando el procedimiento del artículo 14 de la LISR.

La controladora llevará la CUFIN aplicando las reglas y procedimientos establecidos en el artículo 88 de la LISR, como si no hubiera consolidado.

El grupo deberá considerar el valor de mercado en operaciones entre integrantes del grupo, ya que como se establece en la fracción V, del artículo 72 de la LISR que en el caso de que una controladora celebre operaciones con una o más de sus controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de la LISR.

Avisos ante las autoridades:

Aviso de cambio de razón social. en la regla 3.6.1. de la RMISC 2003, se dispone que la controladora deberá informar a la ACJGC, los cambios de razón social o denominación que las empresas que consoliden efectúen. Este aviso deberá presentarse dentro del mes siguiente a aquél en el que se haya efectuado el cambio, acompañando para tal efecto la siguiente información:

- Copia de la escritura en la que se protocolizó el acta de asamblea en la que se haya acordado el cambio de denominación o razón social.
- Copia del aviso de cambio de razón social o denominación, presentado ante la autoridad correspondiente, así como de la cédula de identificación fiscal que contenga la nueva denominación o razón social.

Opción del cálculo del Impuesto al Activo. El penúltimo párrafo, del artículo 68 de la LISR establece la obligación de presentar un aviso en donde se informe que el grupo opta por consolidar el IA en participación consolidable, mismo que deberá presentarse dentro de los dos primeros meses del ejercicio en que el grupo comience a determinar su resultado fiscal consolidado. Al respecto, la regla 3.6.4. de la RMISC 2003 dispone que el aviso se presentará ante la ACJGC.

Controladas adquiridas. En los términos del artículo 70, párrafo tercero de la LISR se presentará un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de adquisición de una controlada que se incorpore después de que surtió efectos la autorización para consolidar.

Controladas que surjan de una escisión. También en los términos del artículo 70, párrafo tercero de la LISR, las sociedades que surjan de una escisión de una controlada se considerarán incorporadas a la consolidación. Para tales efectos, se presentará aviso ante las

autoridades fiscales dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.

Controladas de reciente constitución. En el caso de controladas que califiquen como tales desde la fecha de su constitución, deberán incorporarse a la consolidación a partir de dicha fecha. Aunque no se establece claramente cómo proceder para la presentación del aviso ante las autoridades fiscales, de una interpretación armónica de las disposiciones, se considera que el aviso se debe presentar dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se constituya la controlada.

Controladas que se incorporen en el período de la autorización para consolidar. Se precisa en el último párrafo, del artículo 70 de la LISR, que en el caso de controladas que se incorporen al grupo en el período que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquélla en que se notifique la autorización respectiva, la controladora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización.

Controladas que dejan de serlo. El primer párrafo, del artículo 71 de la LISR dispone la presentación de un aviso ante las autoridades fiscales dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que una controlada deje de serlo. Por su parte, la regla 3.6.5. de la RMISC 2003 señala que este aviso se presentará ante la ACJGC, debiendo señalar la fecha de desincorporación, así como las causas que dieron origen a ello.

Controladas en suspensión de actividades. El décimo párrafo, del artículo 71 de la LISR establece la obligación para la controladora de desincorporar las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades cuando esta situación dure más de un año. Para estos efectos, la regla 3.6.10. de la RMISC 2003 señala que el aviso se presentará dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que la controlada cumpla más de un año en suspensión de actividades cuando se trate de la primera ocasión, y dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que la sociedad inicie nuevamente la suspensión de actividades.

Se dispone que se adjuntará al aviso la información a que se refiere la regla 3.6.11. de la RMISC 2003. Cabe señalar, que no queda claro cuál información deberá adjuntarse; sin embargo, en la práctica la información que se adjunta es copia del aviso de suspensión de actividades presentado ante las autoridades, de la empresa de que se trate, y poder que acredite la representación legal.

2.3 OBLIGACIONES FISCALES DE LAS CONTROLADAS.

El artículo 76 de la LISR señala las obligaciones que deberán cumplir las controladas, además de aquéllas que se establecen en otros artículos de la ley, siendo las siguientes:

Se dispone que tanto los registros como la documentación comprobatoria deberá conservarse por todo el período en el que la

sociedad controladora consolide su resultado fiscal con cada una de sus controladas, y hasta que deje de consolidar.

El SAT podrá autorizar a la controlada, cada 10 ejercicios, para no conservar dicha documentación comprobatoria por todo el período en que consolide fiscalmente y siempre que se cumplan requisitos que mediante reglas de carácter general emita el SAT.

Declaración del ejercicio. Presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Las controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al calculado, el que entregaron a la controladora.

pagos provisionales.

- Impuesto sobre la renta. Las controladas calcularán sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de la LISR, enterándolo directamente ante las oficinas autorizadas.

- Impuesto al activo. Se dispone que si las controladas ejercieron la opción de calcular este impuesto con base en la participación consolidable, calcularán sus pagos provisionales del IA como si no hubiera consolidación y conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7o ó 7o-A de la LIA, enterándose el impuesto resultante ante las autoridades fiscales.

Cuenta de utilidad fiscal neta. Se integrará con los conceptos a que se refiere el artículo 88 de la LISR, sin que formen parte de esta cuenta los dividendos percibidos de otras controladas que no provengan de la CUFIN.

Registro de CUFINES. Llevarán un registro de UFINES que se integrará con las CUFINES consolidables de cada ejercicio. El saldo de este registro que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la CUFIN del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

Valor de mercado en operaciones entre integrantes del grupo. Se establece en la fracción VI, del artículo 76 de la LISR que en el caso de que una controlada celebre operaciones con su controladora o con una o más controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de la citada ley.

2.4 DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL.

El artículo 68 de la LISR dispone la siguiente mecánica para que la controladora determine el resultado fiscal consolidado. Las partidas involucradas deberán sumarse o restarse en la participación consolidable.

Utilidades o pérdidas del ejercicio.

Se obtendrá la utilidad fiscal o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:

- Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.
- Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las controladas.
- Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate.

Se dispone que la disminución de dichas pérdidas fiscales tanto de la controladora como las controladas, será sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de la ley del impuesto sobre la renta.

Aquellas pérdidas pendientes de disminuir tanto de la controladora como de las controladas en el momento de su incorporación al régimen, se podrán disminuir sin que su monto exceda de la utilidad fiscal de dicha controladora o controlada, según corresponda. En este caso, sí procede su actualización en los términos del artículo 61 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para ejemplificar lo anterior, se presenta el Caso siguiente de la consolidación de los resultados del Año 2003 considerando que es el primer ejercicio de consolidación.

Datos de las declaraciones individuales de ISR - Año 2003

		Controladas			
	Concepto	Controladora	A	B	C
	Participación accionaria	100%	90%	96%	91%
	Ingresos acumulables	\$10,000	\$5,000	\$6,000	\$8,000
Menos:	Deducciones autorizadas	8,000	7,000	5,000	2,000
Igual:	Utilidad/pérdida fiscal	2,000	(2,000)	1,000	6,000
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores	(500)	(5,000)	0	0
Igual:	Resultado fiscal	\$1,500	(\$2,000)	\$1,000	\$6,000

Nota:

En el ejemplo, se considera que la participación accionaria tuvo movimientos durante el Año 2003, por lo que deberá determinarse sobre el resultado del promedio diario el factor de 0.60. Cabe señalar, que durante el ejercicio 2003, la controladora desincorporó a la controlada D por haber disminuido su participación accionaria a menos del 50%.

Resumen de la participación promedio diario.

Empresa	Saldo Inicial	Movimientos	Saldo Final	Promedio diario %	Factor	% Participación Consolidable
Controladora	100	0	100	100.00	0.60	60.00
Controlada A	60	30	90	75.53	0.60	45.32
Controlada B	51	45	96	72.46	0.60	43.48
Controlada C	80	11	91	85.50	0.60	51.30
Controlada D	90	(45)	45	N/A	0.60	N/A

En los siguientes cuadros se muestra cómo se determinó el promedio diario de las controladas A y B.

Participación promedio diaria.

Fecha del incremento	Incremento en la participación accionaria	%	No. de días	% De participación promedio
Controlada A				
1 de enero	60	60	59/365	9.70
1 de marzo	15	75	152/365	31.23
31 de julio	5	80	123/365	26.96
1 de diciembre	10	90	31/365	7.64
				75.53
Controlada B				
1 de enero	51	51	73/365	10.20
15 de marzo	20	71	200/365	38.90
1 de octubre	20	91	61/365	15.21
1 de diciembre	5	96	31/365	8.15
				72.46

Con los datos anteriores, la determinación del resultado fiscal consolidado quedaría como sigue:

Resultado fiscal consolidado.

		Controladas				
	Concepto	Controladora	A	B	C	Total
	Utilidad o pérdida fiscal	\$2,000	(\$2,000)	\$1,000	\$6,000	
Por:	Participación consolidable	60.00%	45.32%	43.48%	51.30%	
Igual:	Utilidad o pérdida fiscal consolidable	1,200	(906)	435	3,078	\$3,807
Menos:	Pérdidas pendientes de disminuir a la incorporación al régimen y actualizadas, en participación consolidable (500 x 0.60)	(\$300)				(300)
Igual:	Resultado fiscal consolidado					\$3,507

Puede notarse que no se disminuyó la pérdida fiscal pendiente de disminuir por \$5,000 de la controlada A, ya que tratándose de aquellas pérdidas pendientes en el momento de incorporación al régimen, se podrán disminuir sin que su monto exceda de la utilidad fiscal de dicha controlada, que en este caso fue pérdida fiscal, por lo que quedaría pendiente de aplicación en ejercicios posteriores y solamente en la medida que la controlada A genere utilidades fiscales.

En el caso de la controladora sí se aplicaron las pérdidas de ejercicios anteriores en la participación consolidable.

Contribuyentes dedicados a la edición de libros.

A través de la regla 3.6.15. De la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 (RMISC 2003), se aclara que las controladas que gocen de la reducción en el pago del impuesto, disminuirán la utilidad o pérdida fiscal en la misma proporción en que gocen de la reducción en el impuesto. Se presenta el siguiente ejemplo:

Ejercicio Fiscal	Por ciento de Reducción	Utilidad o pérdida Fiscal	Utilidad o Pérdida Fiscal reducida
2003	30%	1,000	700
2004	20%	1,500	1,200
2005	10%	(2,000)	(1,800)

Se aclara que en el caso de las empresas del sector primario, que también tienen derecho a la reducción del impuesto y tributan en el régimen simplificado, no pueden consolidar para efectos fiscales.

Adición de utilidades fiscales en participación accionaria.

Sociedades Controladas. Derivado de las reformas fiscales ocurridas a partir del 1 de enero de 1999, particularmente la relacionada con la disminución del porcentaje de consolidación, se establece un procedimiento para incorporar las utilidades de controladas cuando sufrieron pérdidas fiscales.

Este procedimiento se encuentra previsto en la fracción XXXI del artículo segundo transitorio para 2002, estableciendo que cuando una controlada tenga pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a 1999 pendientes de disminuir, que hubiesen sido generadas durante la consolidación fiscal y la controladora las hubiera disminuido en algún ejercicio para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado de ejercicios terminados a partir de 2002, la controladora adicionará las utilidades fiscales de dichas controladas en la participación accionaria promedio diaria que la controladora tenga en el capital social de las controladas, durante el ejercicio por el que se calcule el impuesto, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controlada.

Sociedades Controladoras. En el caso de las controladoras, también se dispone la misma mecánica de inclusión de sus utilidades al 100%,

hasta en tanto se agoten dichas pérdidas fiscales a nivel de la controladora.

Se presenta el siguiente ejemplo:

Se considera que el Año 2001 es el primer ejercicio de consolidación y el Año 2002 cuando cambia la ley que reduce el porcentaje de consolidación.

Datos de las declaraciones individuales de ISR - Año 2001

	Concepto	Controladora	Controladas		
			A	B	C
	Participación accionaria	100%	80%	90%	70%
	Ingresos acumulables	\$2,000	\$4,500	\$10,500	\$13,000
Menos:	Deducciones autorizadas	8,000	7,000	5,000	2,000
Igual:	Utilidad/pérdida fiscal	(6,000)	(2,500)	5,500	11,000
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores	(500)	0	0	0
Igual:	Resultado fiscal	(\$6,000)	(\$2,500)	\$5,500	\$11,000

Resultado Fiscal Consolidado-Año 2001 (se consolida en participación accionaria)

		Controladas				
	Concepto	Controladora	A	B	C	Total
	Utilidad o pérdida fiscal	(\$6,000)	(\$2,500)	\$5,500	\$11,000	
Por:	Participación accionaria	100%	80%	90%	70%	
Igual:	Utilidad o pérdida fiscal consolidada	(6,000)	(2,000)	4,950	7,700	4,650
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores	0				0
Igual:	Resultado fiscal consolidado					\$4,650

Datos de las declaraciones individuales de ISR – Año 2002

	Concepto	Controladora	Controladas		
			A	B	C
	Participación accionaria	100%	80%	90%	70%
	Ingresos acumulables	\$5,000	\$12,000	\$7,000	\$9,500
Menos:	Deducciones autorizadas	2,000	7,500	5,800	3,500
Igual:	Utilidad/pérdida fiscal	3,000	4,500	1,200	6,000
Menos:	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	(6,825)	(2,625)	0	0
Igual:	Resultado fiscal	\$0	\$1,875	\$1,200	\$6,000

Pérdidas fiscales actualizadas

Concepto	Controladora		Controlada A
Pérdidas fiscales	500	6,000	2,500
Factor de actualización	1.05	1.05	1.05
Pérdidas fiscales actualizadas	525	6,300	2,625
Total controladora		6,825	

Nota: Se asume una inflación del 5% en el período de Julio Año 2001 a Junio Año 2002.

Resumen de la participación promedio diario

Empresa	Promedio diario	Factor	% De Participación Consolidable
Controladora	100	0.60	60
Controlada A	80	0.60	48
Controlada B	90	0.60	54
Controlada C	70	0.60	42

Resultado Fiscal Consolidado Año 2002 (se consolida en participación consolidable)

		Controladas					
	Concepto	Controladora		A	B	C	Total
	Utilidad o pérdida fiscal	\$525	2,475	\$4,500	\$1,200	\$6,000	
Por:	Participación consolidable	60%	100%	80%	54%	42%	
Igual:	Utilidad o pérdida fiscal	315	2,475	3,600	648	2,520	9,558
Menos:	Pérdidas fiscales pendientes de disminuir a la incorporación al régimen y actualizadas, en participación consolidable (525 x 0.60)	(315)					(315)
Igual:							\$9,243

Según se observa, en el Año 2002, la controladora y la controlada A deben incluir su utilidad fiscal en participación accionaria, ya que cuando se incorporaron las pérdidas y aprovecharon en la consolidación, se hizo con base en participación accionaria. Esta disposición es lógica, ya que de lo contrario se hubieran incorporado al resultado fiscal consolidado, utilidades en participación consolidable (menor a la participación accionaria), de las que realmente deben corresponder al haberse incorporado y aprovechado las pérdidas fiscales a nivel consolidado en participación accionaria.

También observamos que la controladora aplicó pérdidas pendientes de disminuir hasta por \$3,000, que se integra de \$525 de pérdidas sufridas antes de su incorporación al régimen y el diferencial de la pérdida ocurrida dentro del régimen y aprovechada a nivel consolidado.

En este caso, para la incorporación de las utilidades a nivel consolidado, se parte de dicho orden de aplicación y por lo tanto, se incorpora una parte de la utilidad en participación consolidable y el remanente en participación accionaria. Es necesario señalar, que esta mecánica no está así definida en las disposiciones fiscales; sin embargo, de una aplicación lógica y sistemática del régimen de consolidación fiscal y el orden de aplicación de las pérdidas, se llega a dicha conclusión.

Es importante mencionar, que en los términos del cuarto párrafo de la fracción XXXI, artículo 2o transitorio de la ley de Impuesto sobre la renta, la mecánica anterior también será aplicable en los pagos

provisionales consolidados, por lo que la controladora adicionará los ingresos de las controladas en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio que la controladora tenga en el capital social de dichas controladas, así como el 100% de sus propios ingresos cuando se encuentre en el caso de haber tenido pérdidas o haberse considerado controladora pura.

Controladoras Puras.

Una mecánica similar a la anterior, se establece en el segundo párrafo de la misma fracción XXXI, artículo 2o transitorio de la ley de Impuesto sobre la renta para el caso de aquellas controladoras que hayan sido consideradas como puras en algún ejercicio del período comprendido del 1o de enero de 1999 al 31 de diciembre del 2001, y sufrido pérdidas fiscales individuales, obtenidas y aprovechadas en la consolidación fiscal por el mismo período. En estos casos, tendrán que incorporar sus utilidades que obtengan a partir del ejercicio terminado en 2002, al 100%, hasta en tanto se agoten dichas pérdidas a nivel de la controladora. Esta mecánica es lógica, ya que consolidaban sus resultados individuales al 100%.

Conceptos especiales de consolidación.

Con el objetivo de simplificar la mecánica para determinar el resultado fiscal consolidado, se eliminan los conceptos especiales de consolidación.

Esta medida rompe con el sistema de neutralidad que persigue éste régimen, debido a que a partir del año 2002, básicamente las

operaciones de enajenación de terrenos, inversiones y acciones entre empresas que forman parte del grupo que consolida, se deben considerar para efectos del impuesto como efectuadas con terceros, lo cual implica el que se anticipe el pago de impuestos en transacciones que no han modificado el patrimonio del grupo consolidado.

Mediante disposición transitoria, se establece que en aquellos casos en que existan partidas reconocidas como conceptos especiales de consolidación, la sociedad controladora deberá considerar dichos conceptos como realizados con terceros al 31 de Diciembre de 2001, como si se tratara de una desincorporación. No obstante, se dio la opción de continuar con su inclusión, así como respecto de sus modificaciones y solamente sobre aquellas operaciones efectuadas con anterioridad a 2002.

Es así como se establece en la fracción XXXIII del artículo 2o transitorio de la ley del impuesto sobre la renta, que hasta en tanto los bienes que dieron origen a dichos conceptos no sean enajenados a personas ajenas al grupo, en los términos del Capítulo IV del Título II de la LISR y demás disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre del 2001, los sumarán o restarán para obtener el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio. En este caso, la controladora debió haber presentado un aviso ante las autoridades fiscales dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio del 2001.

Asimismo, se dispone que la opción deberá ser ejercida por todas las operaciones que dieron origen a los CECs.

Modificaciones a la utilidad o pérdida fiscal

Con el objeto de mantener actualizada la consolidación fiscal, la controladora está obligada a efectuar las modificaciones, cuando ocurren cambios de un ejercicio a otro, en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas; para tal efecto, la controladora procederá como sigue:

sumará o restará, en su caso, las modificaciones a los siguientes conceptos:

- A la utilidad o pérdida fiscales de las controladas correspondientes a ejercicios anteriores.
- A las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir que tenían las controladas al momento de su incorporación al régimen.
- A las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de las controladas que hayan sido restadas con anterioridad dentro del régimen.

Para estos efectos, se dispone en el último párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la renta, que se dividirá la participación accionaria que la controladora tenga en el capital social de la controlada durante el ejercicio en curso, entre la participación correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Se precisa que se considerará el promedio diario que corresponda a cada uno de los ejercicios mencionados. El cociente que resulte, será el que se

aplicará a los conceptos referidos en los puntos anteriores, así como al impuesto que corresponda a estos ejercicios, en los términos del artículo 75 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se presenta a continuación un ejemplo que muestra el supuesto de que la controladora cambia su participación accionaria en la controlada A en el Año 2002.

Cociente por cambio en participación accionaria

Fecha del incremento	incremento o disminución o disminución en la participación accionaria	%	No. de días	% de participación promedio
Año 2001				
1 de enero	60	60	59/365	9.70
1 de marzo	15	75	152/365	31.23
31 de julio	5	80	123/365	26.96
1 de diciembre	10	90	31/365	7.64
				75.53
Año 2002				
1 de enero	90	90	73/365	18.00
15 de marzo	(35)	55	292/365	44.00
				62.00

Cociente:

	Participación accionaria promedio diaria año 2002	62
Entre:	Participación accionaria promedio diaria año 2001	76
Igual:	Cociente	0.8209

Por su parte, el artículo 75 señala la mecánica a seguir para la determinación de la cifra que se sumará o restará al resultado fiscal consolidado del año en que ocurra el cambio, tanto por el monto de los ajustes a las partidas como del impuesto respectivo. Cabe apuntar, que primeramente se comentará lo establecido en la ley del Impuesto Sobre la Renta para posteriormente continuar con el ejemplo:

- **Fracción I artículo 75 LISR**, se multiplicará el cociente de 0.8209 (establecido en el último párrafo de la fracción I del artículo 68 del Impuesto Sobre la Renta), aplicable a la controlada, por sus partidas que en su caso se hubieran considerado en la declaración de consolidación de ejercicios anteriores, siempre que se trate de:
 - Utilidades fiscales de controladas
 - Pérdidas fiscales de controladas.
 - Pérdidas que provengan de la enajenación de acciones que hayan sido deducidas en la consolidación.

- **Fracción II artículo 75 LISR**, se sumarán, en su caso, las partidas a las que se hubiera aplicado la fracción anterior, correspondientes a los siguientes conceptos:
 - Utilidades fiscales de controladas.
 - Pérdidas que provengan de la enajenación de acciones que hayan sido deducidas en la consolidación del primer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 del impuesto sobre la Renta.
 - También se sumarán, en su caso, las partidas contenidas en las declaraciones de consolidación de ejercicios anteriores, que correspondan a:
 - Pérdidas fiscales de controladas.
 - Pérdidas que provengan de la enajenación de acciones que hayan sido deducidas en la consolidación, señaladas en el tercer párrafo del inciso e), fracción I del artículo 68 del Impuesto sobre la renta,
- **Fracción III artículo 75 LISR**, se sumarán, en su caso, las siguientes partidas a las que se les hubiera aplicado el cociente:
 - Pérdidas fiscales de controladas.

- Pérdidas que provengan de la enajenación de acciones que hayan sido deducidas en la consolidación, señaladas en el tercer párrafo del inciso e), fracción I del artículo 68.

- También se sumarán, en su caso, las partidas contenidas en las declaraciones de consolidación de ejercicios anteriores, que se mencionan a continuación:
 - Utilidades fiscales de controladas.

 - Pérdidas que provengan de la enajenación de acciones que hayan sido deducidas en la consolidación del primer párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68.

- **Fracción IV artículo 75 LISR**, de la suma de partidas a que se refiere la fracción II, se disminuirá la suma de partidas de la fracción III. Si la diferencia proviene de que las partidas de la fracción II son superiores, se sumará para determinar la utilidad fiscal consolidada y en caso contrario se restará esa diferencia.

Notas:

- Se debe tener presente que esta mecánica de ajuste no aplicará a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones cuando dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó, a partir del ejercicio en que se pierda el derecho a deducirlas.

- El ejemplo supone que la controladora disminuyó su participación accionaria en la controlada A del 90% al 55% (promedio diario de 75.53% a 62%). Se asume también que el grupo tiene dos años de consolidar fiscalmente. La modificación ocurre en el segundo año.

Modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales.

Año	Empresa	Utilidad Fiscal	% participación consolidable	Resultado Fiscal Consolidado
Año 2001				
	Controladora	\$1,000	60	\$600
	Controlada A	500	45	227
Resultado fiscal consolidado año 201				\$827
Año 2002				
	Controladora	2,000	60	1,200
	Controlada A	700	37	260
Resultado fiscal consolidado año 2002				\$1,460

Resultado fiscal consolidado año 2002

	Resultado fiscal consolidado año 2002	\$1,460
Menos:	Modificación actualizada que se resta del resultado	(43)
Igual:	Resultado fiscal consolidado	\$1,417
Donde:		
	Conceptos que se suman:	
	Fracción II artículo 75 LISR. Utilidad fiscal ajustada (fracción I. Utilidad fiscal - Año 2001 x cociente 227 x 0.8209)	\$186
	Conceptos que se restan:	
Menos:	Fracción III. Artículo 75 LISR Utilidad fiscal de controlada A	(227)
Igual:	Modificación histórica	(41)
Por:	Factor de actualización	1.05
Igual:	Modificación actualizada que se resta del resultado	(\$43)

En los términos del último párrafo del artículo 75 de la LISR, las modificaciones se actualizarán desde el último mes del ejercicio al que correspondan (diciembre año 2001) y hasta el último mes del ejercicio en que varíe la participación accionaria (diciembre año 2002). Para el ejemplo se asume un factor de actualización de 1.05.

Se concluye que la controladora tendría que restar del resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se disminuyó la participación accionaria, un monto de \$43.

Hasta aquí pareciera que la controladora en dicho ejercicio recuperaría la cantidad pagada en ejercicios anteriores, precisamente por la disminución que está aconteciendo; sin embargo, esto no sucede así, ya que el impuesto también se ajusta, de tal forma que este cambio se neutraliza. Esta mecánica se analiza en las páginas posteriores.

En la fracción XXXIV del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la ley del impuesto sobre la renta, se dispone que las controladoras calcularán las modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, y en su caso a los CECs, atendiendo a la fracción VII del Artículo Décimo Primero de las disposiciones transitorias publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 26 de diciembre de 1990. Para estos efectos, se considerará como ejercicio más antiguo el que hubiera concluido en 1990.

Desde un punto particular, parece excesivo que el legislador exija que se consideren más de 10 años para identificar las partidas sobre las que existen modificaciones.

Ajuste del impuesto por modificaciones

Derivado de las modificaciones por las variaciones en la participación accionaria de la controladora, se debe determinar el impuesto a cargo que de ellas derivan, en los términos del segundo y tercer párrafos del

artículo 75 de la ley del Impuesto Sobre la renta. Para tales efectos, se consideran por separado los efectos cuando disminuye o incrementa la participación accionaria de la controladora en las controladas, estableciéndose lo siguiente:

Disminución de la participación.

El segundo párrafo del artículo 75 de la Ley del impuesto sobre la Renta prevé la mecánica cuando la controladora disminuye su participación accionaria en una controlada, y consiste en multiplicar la utilidad fiscal obtenida por la controlada en cada uno de los ejercicios anteriores, actualizada desde el último mes del ejercicio en que se generó y hasta el último mes del ejercicio en el que se realice dicha disminución, por los puntos porcentuales en que se disminuyó la participación accionaria.

A este resultado se le aplicará la tasa de impuesto prevista en el artículo 10 de la LISR (33% para 2004 y 32% para 2005 y ejercicios posteriores).

El impuesto que resulte se multiplicará por el factor de 0.60 y será el que se adicionará al impuesto consolidado del ejercicio en los términos del último párrafo del artículo 64 de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Continuando con el ejemplo, quedaría como sigue:

Ajuste del impuesto por modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales Año 2002.

	Utilidad fiscal del Año 2001	\$500
Por:	Factor de actualización	1.05
Igual:	Utilidad fiscal actualizada	525
Por:	Modificación en los puntos porcentuales ⁽¹⁾	13.53%
Igual:	Resultado	71
Por:	Tasa del ISR	34%
Igual:	Subtotal	24
Por:	Factor consolidable	0.60
Igual:	Impuesto ajustado para adicionar	\$14

Nota:

⁽¹⁾ Es importante mencionar que la ley no es clara para la determinación de la modificación a los puntos porcentuales de la participación accionaria, ya que de una primera lectura pareciera que la diferencia de los puntos porcentuales se determina con la variación de la participación accionaria; es decir, comparando la participación inicial de 90% contra la final de 55%, que daría como resultado una diferencia de 35 puntos porcentuales; sin embargo, considero que se debe aplicar la disposición en forma armónica con los demás preceptos y se concluiría que la diferencia se obtendría comparando el promedio diario. En el caso concreto, comparando el promedio diario del Año 2001 de 75.53% contra 62% del Año 2002, resultaría una diferencia de 13.53 puntos porcentuales.

Concluyendo con el ejemplo se presenta el siguiente resumen:

	Resultado fiscal consolidado ajustado	\$1,417
Por:	Tasa del ISR	34%
Igual:	ISR consolidado	482
Más:	Ajuste de ISR por modificaciones	14
Igual:	ISR consolidado del ejercicio	\$496

El ajuste por \$14 se considerará como impuesto pagado por la controlada para cuando la controladora incremente su participación en la misma controlada.

Aumento de la participación.

Al igual que el caso de la disminución, se establece en el tercer párrafo del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cómo proceder cuando la controladora incremente su participación accionaria en una controlada, consistiendo en multiplicar la utilidad fiscal obtenida por la controlada en cada uno de los ejercicios anteriores, actualizada desde el último mes del ejercicio en que se generó y hasta el último mes del ejercicio en el que se realice dicho incremento; por los puntos porcentuales en que se incrementó la participación accionaria.

A este resultado se le aplicará la tasa de impuesto prevista en el artículo 10 de la LISR (33% para 2004 y 32% para 2005 y ejercicios posteriores). El impuesto que resulte se multiplicará por el factor de 0.60 y será el que se disminuirá del impuesto consolidado del ejercicio en los términos del último párrafo del artículo 64 de la ley.

Se precisa que esta disminución procederá siempre que la controlada efectivamente hubiera enterado dicho impuesto ante las oficinas autorizadas y hasta por el monto que resulte de actualizarlo desde el mes en que se efectuó su pago y hasta el mes en que se disminuya del impuesto consolidado.

Respecto de estos ajustes, se establece en la fracción XXXVII del artículo segundo transitorio de la ley del Impuesto Sobre la Renta, que cuando las utilidades fiscales correspondan a ejercicios terminados con anterioridad al 1o de enero de 1999, el impuesto que se obtenga se multiplicará por el factor de 1.00 en lugar de 0.60. Esta situación es lógica, ya que antes del ejercicio de 1999, se consolidada en participación accionaria.

Pérdidas provenientes de enajenación de acciones

Se regula en los incisos e) y f) de la fracción I del artículo 68 del Impuesto Sobre la Renta, que la controladora restará o sumará las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de controladas, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las

reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), tanto las obtenidas por las controladas como por la controladora, conforme a lo siguiente:

Inciso e) de la fracción I del artículo 68 del Impuesto Sobre la Renta.-

Restará el monto de las pérdidas siempre que la adquisición y enajenación se haya efectuado dando cumplimiento a los requisitos a que se refiere la fracción XVII del artículo 32 de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Este artículo dispone en sus dos párrafos lo siguiente:

- Que la adquisición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos establecidos por el SAT, mediante reglas de carácter general. El artículo 31 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), es el precepto que establece dichos requisitos.

- Que las pérdidas por enajenación de acciones no excedan del monto de las ganancias por el mismo concepto, obtenidas en el ejercicio o en los cinco siguientes.

No obstante la referencia a los requisitos de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, precisa en el segundo párrafo del inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que el monto de las pérdidas se podrá disminuir, sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la ganancia que por este mismo concepto obtengan en el mismo ejercicio la controladora y las demás controladas. Por la forma de redacción de este último precepto, pareciera que está limitando la deducción de la

pérdida al ejercicio en que se sufre; es decir, que su aplicación únicamente podrá efectuarse en contra de la ganancia del mismo ejercicio, invalidando la posibilidad de aplicarla en los siguientes cinco ejercicios, como así está establecido en la fracción XVII del artículo 32 del Impuesto Sobre la Renta; situación que no sería congruente con el régimen general, por lo que se puede concluir de una interpretación armónica, que dicha pérdida podrá aplicarse también contra las utilidades de los siguientes cinco ejercicios.

Inciso f) de la fracción I del artículo 68 del Impuesto Sobre la Renta.-

por su parte, el inciso f) de la fracción I del Impuesto Sobre la Renta, señala que se sumará el monto de las pérdidas obtenidas por las controladas y la controladora en el ejercicio y en ejercicios anteriores y que hayan sido restadas conforme al inciso e) anterior en dichos ejercicios, que hubieran deducido en el ejercicio conforme a lo dispuesto por el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La intención de este precepto es eliminar en forma consolidada la pérdida que se encuentra en los resultados individuales de la controladora o controladas de que se trate, cuyas utilidades fiscales o pérdidas, según se trate se incorporaron para determinar el resultado fiscal consolidado. No conciliar estas partidas originaría una duplicación en la deducción de la pérdida por considerarse previamente en el inciso e) y además ya estar incluida en el resultado individual.

Para ilustrar lo anterior, se presenta el siguiente ejemplo.

Resultado Fiscal Consolidado – Caso de las pérdidas en venta de acciones.

La controladora detenta el 51% de las acciones de la controlada A, el 98% de las acciones de la controlada B y el 60% de las acciones de la controlada C. En marzo del Año 2002, la controlada C enajenó acciones de las compañías X y Y obteniendo en el primer caso una ganancia de \$2,000 y en el segundo caso una pérdida de \$1,050. Asimismo, la controladora vendió en el Año 2002 la totalidad de las acciones de la controlada D, generándose una pérdida por dicha venta de acciones de \$800. Al cierre del ejercicio, X y Y se desconsolidaron.

Datos de las declaraciones individuales de ISR - Año 2002

Concepto	Controladora	A	B	C
% de participación accionaria	100%	51%	98%	60%
Ingresos: Ganancia en venta de acciones				\$2,000
Otros	\$1,900	\$3,400	\$4,700	1,100
Deducciones: Pérdida en venta de acciones ⁽¹⁾	1,500			1,050
Otras	1,350	1,600	7,500	
Utilidad fiscal	\$550	\$1,800	(\$2,800)	\$2,050
Nota: ⁽¹⁾ Está pérdida no se deduce en forma individual porque la Controladora no tiene utilidades por venta de acciones				

Resultado Fiscal Consolidado-Año 2002

	Concepto	Controladora	A	B	C	Parcial	Total
	Utilidad o pérdida fiscal	\$550	\$1,800	(\$2,800)	\$2,050		
	Participación consolidable (participación accionaria por factor de 0.60)	60%	31%	59%	36%		
	Utilidad o pérdida fiscal consolidada	330	558	(1,652)	738		(26)
Más/menos :							
Menos:	Pérdidas en ventas de acciones de controladora y controladas que no excedan de las ganancias por el mismo concepto – inciso e)–, en participación consolidable	(900)			(378)	(1,278)	(720)
Más:	Pérdidas en venta de acciones por controladora y controladas en el ejercicio y en ejercicios anteriores y que hayan sido restadas conforme al inciso e), en participación consolidable				378		378
Igual:	Resultado fiscal consolidado						(\$368)

Según se observa, la controladora solamente está posibilitada a incorporar al resultado fiscal consolidado las pérdidas en venta de acciones hasta por el monto de las ganancias que por el mismo concepto obtengan la controladora y controladas; es decir \$720. La

ventaja es que a nivel consolidado se pueden tomar las pérdidas hasta por las utilidades obtenidas dentro del grupo, sin que necesariamente dichas utilidades se obtengan por la misma controladora o controlada que sufrió la pérdida.

Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

Se dispone que a la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, aplicando las reglas que en materia de actualización y de plazos se establecen en el artículo 61 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto sobre la renta.

Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de la ley. Cabe señalar, que por disposición transitoria para el 2004 la tasa será del 33% y para ejercicios posteriores del 32%.

Reversión de pérdidas fiscales que prescribieron.

Se establece que las pérdidas sufridas por la controladora o controladas, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir en un plazo máximo de 10 años, y que se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

pierda el derecho a disminuirlas. Estas pérdidas deberán actualizarse conforme al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

A través del artículo 2o transitorio, fracción XXXII de la Ley del impuesto sobre la Renta, se contempla que no se considerarán las pérdidas fiscales de controladoras y controladas generadas con anterioridad al ejercicio de 1999; es decir, que respecto de dichas pérdidas, aun cuando caduque el derecho a disminuirlas no se revertirán en la consolidación. Esta situación es lógica, en virtud de que este cambio operó a partir de las reformas al régimen en 1999, que de no haberse previsto de tal forma se hubieran violado derechos adquiridos de los contribuyentes. Lo mismo acontece, cuando se aclara que tampoco se considerarán las pérdidas fiscales generadas con anterioridad al ejercicio de 2002, correspondientes a las controladoras que hayan sido consideradas como puras.

Se establece un tratamiento similar para el caso de las pérdidas provenientes de enajenación de acciones obtenidas por la controladora o controladas, en el sentido de que sino se disminuyen en forma individual en el plazo de seis ejercicios, se deberá revertir su efecto en el ejercicio en que se pierda su derecho de disminución. A diferencia del caso general de las pérdidas, aquí no se cuenta con disposición transitoria alguna, ya que el régimen de aplicación de las pérdidas de enajenación de acciones era diferente.

Con estas limitantes se invalidan las aplicaciones de las pérdidas fiscales a nivel consolidado cuando en lo individual no se pueden aprovechar dichas pérdidas.

Opción para determinar el resultado fiscal consolidado.

Como resultado de los cambios ocurridos a partir de 2002, particularmente por lo que se refiere al ajuste por inflación y el acotamiento del porcentaje de consolidación en las controladoras, surgieron ciertos cuestionamientos de los grupos que consolidan para determinar los efectos fiscales de los intereses que derivan de los préstamos entre las empresas del grupo, específicamente en el caso de la controladora, que normalmente actúa como tesorera central. En estas circunstancias, se expide la regla 3.6.13. de la RMISC 2003 para establecer la posibilidad de realizar un cálculo teórico del resultado fiscal consolidado, quedando como sigue:

- La controladora determinará el resultado o la pérdida fiscal consolidada del ejercicio del 2003 conforme a la ley vigente.

- La controladora realizará el cálculo teórico del resultado o pérdida fiscal consolidada del ejercicio del 2003 que se hubiera causado de considerar la deducción de intereses y el ajuste por inflación acumulable que le corresponda a los mismos sin aplicar el factor de 0.60.

Cuando los resultados anteriores sean iguales, las controladoras podrán considerar la deducción de los intereses y el ajuste por inflación acumulable que le corresponda a los mismos, para la determinación del resultado fiscal consolidado, sin considerar el factor de 0.60 para la aplicación de estos conceptos.

2.5 PAGOS PROVISIONALES DE LA CONTROLADORA Y CONTROLADAS.

Parte de las reformas importantes ocurridas a partir de 1999, fue lo concerniente a la forma de enterar los pagos provisionales del impuesto por parte de las controladas. Precisamente una de las grandes ventajas que tenía el régimen era el aprovechamiento de los flujos. Por fines recaudatorios, el legislador decidió cambiar la mecánica de entrega de los pagos provisionales por las controladas y el procedimiento de acreditamiento contra el impuesto anual, éste último con efectos a partir del 2002.

En los términos de la fracción II del artículo 76 de la LISR, las controladas deberán calcular sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, se dispone que el impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales lo enterarán ante las oficinas autorizadas.

Por su parte el segundo párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que la controladora deberá efectuar sus pagos

provisionales por sus ingresos propios, en los mismos términos que las controladas, disponiéndose que el coeficiente de utilidad aplicable es el que le correspondería si no determinara su resultado fiscal consolidado por el total de sus ingresos. Asimismo, la controladora estará obligada a efectuar pagos provisionales consolidados, considerando los ingresos de todas las controladas y los suyos propios en la participación consolidable, correspondiente al período por el que se efectúe el pago, y el coeficiente de utilidad aplicable será el de consolidación, determinado con base en los ingresos nominales de todas las controladas y la controladora, en la participación consolidable, y la utilidad fiscal consolidada. Se dispone que contra los pagos provisionales consolidados, la controladora podrá acreditar los pagos provisionales enterados por cada una de las controladas y por ella misma, en la participación consolidable.

Se presenta un caso para ejemplificar las mecánicas descritas. Para tales efectos, se considera que los pagos provisionales se determinarán para el Año 2003.

Nota 1:

Se presentan los datos (supuestos) de las declaraciones individuales del año 2002, para efectos de determinar los pagos provisionales y su acreditamiento contra el impuesto anual del Año 2003.

Datos de las declaraciones individuales de ISR – Año 2002

		Controladas				
	Concepto	A	B	C	Controladora	Consolidado
	Utilidad fiscal	0	1,000	4,232	2,000	
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60.00%	
Igual:	Utilidad fiscal en participación consolidable (A)	0	435	2,171	1,200	3,806
	Ingresos acumulables	0	8,000	8,000	10,000	
Menos:	Ajuste anual por inflación	0	1,000	0	(500)	
Igual:	Ingresos nominales	0	7,000	8,000	9,500	
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60.00%	
Igual:	Ingresos nominales en participación consolidable (B)		3,044	4,104	5,700	12,848
Donde:						
	Utilidad fiscal	0	435	2,171	1,200	3,806
Entre:	Ingresos nominales	0	3,044	4,104	5,700	12,848
Igual:	Coefficiente de utilidad	0	0.1429	0.529	0.2105	0.2962

Nota 2:

Coefficiente de utilidad = B (ingresos nominales en participación consolidable) / A (Utilidad fiscal en participación consolidable).

Este coeficiente de utilidad se aplicará para los pagos provisionales consolidados de Abril a Diciembre de 2003.

Pagos provisionales del Año 2003.

Pagos provisionales individuales.

		Controladas			
	Concepto	A	B	C	Controladora Individual
	Ingresos nominales	\$7,000	\$10,000	\$3,000	\$11,500
Por:	Coefficiente de utilidad (1)	0	0.1429	0.529	0.2105
Igual:	Utilidad fiscal estimada	0	1,429	1,587	2,421
Por:	Tasa de ISR	34%	34%	34%	34%
Igual:	ISR a cargo enterado directamente a las autoridades fiscales	\$0	\$486	\$540	\$823

(1) Para el coeficiente de utilidad que se utilizó en este ejemplo, se tomó el determinado en el cuadro anterior, y como se puede observar en este ejercicio se consideran los pagos provisionales ajustados al

coeficiente aplicable para 2003, considerando que de Enero a Marzo no existía coeficiente de utilidad para pagos provisionales.

Importes para determinar el pago del ISR consolidado. (considerando los datos del ejemplo anterior).

		Controladas				
	Concepto	A	B	C	Controladora	Consolidado
	Ingresos nominales	\$7,000	\$10,000	\$3,000	\$11,500	
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60.00%	
Igual:	Ingresos nominales en participación consolidable	\$3,172	\$4,348	\$1,539	\$6,900	\$15,959
-						
	ISR a cargo enterado directamente a las autoridades fiscales	\$0	\$486	\$540	\$823	
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60.00%	
Igual:	ISR pagado en participación consolidable	\$0	\$211	\$277	\$494	\$982

Pago provisional ISR consolidado

	Ingresos nominales	\$15,959
Por:	Coefficiente de utilidad	29.62%
Igual:	Utilidad fiscal estimada	4,727
Por:	Tasa de ISR	34%
Igual:	ISR a cargo	1,607
Menos:	Pagos provisionales de ISR en participación consolidable	982
Igual:	Pago provisional de ISR consolidado a cargo (1)	\$625

(1) Cantidad que la controladora deberá enterar directamente a la autoridad fiscal, a mas tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda dicho pago.

2.6 CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL Y

ACREDITAMIENTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES.

Controladas.

Se establece en la fracción I del artículo 76 del Impuesto Sobre la renta, que las controladas presentarán su declaración del ejercicio y calcularán el impuesto como si no hubiera consolidación, es decir al 100%. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, entregarán a la controladora el que

corresponda a la participación consolidable del ejercicio de que se trate. Las controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la controladora.

Controladora

Consolidado. Con base en la fracción II del artículo 72 de la ley del Impuesto Sobre la Renta se establece que la controladora deberá presentar declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas. Asimismo, se dispone en el cuarto párrafo del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se acreditarán los pagos provisionales efectivamente enterados por la controladora y controladas, en la participación consolidable al cierre del ejercicio, hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades, en la participación consolidable.

Individual. La controladora presentará su declaración del ejercicio y calculará el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte enterará ante las oficinas autorizadas el 40%.

Para ejemplificar lo descrito en el párrafo anterior, se presenta el siguiente cuadro:

ISR del ejercicio a nivel individual. (Datos supuestos)

	Concepto	A	B	C	Controladora Individual
	Resultado fiscal	\$1,500	\$2,500	\$1,000	\$5,000
Por:	Tasa de ISR	34%	34%	34%	34%
Igual:	ISR a cargo	510	850	340	1,700
Menos:	Pagos provisionales efectivamente enterados	0	486	540	823
Igual:	ISR a cargo (favor)	510	364	(200)	877
Menos:	ISR entregado a la controladora	231	158		526 (60%)
Igual:	ISR por pagar (saldo a favor)	\$279	\$206	(\$200)	\$351
Donde:					
	ISR a cargo	\$510	\$364		\$877
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60%
Igual:	ISR por entregar a la controladora	\$231	\$158		\$526

Acreditamiento contra el ISR anual. (Datos del cuadro anterior)

	Concepto	A	B	C	Controladora individual	Consolidado
	Resultado fiscal	\$1,500	\$2,500	\$1,000	\$5,000	
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60%	
Igual:	Resultado fiscal consolidable	\$680	\$1,087	\$513	\$3,000	\$5,280
	Pagos provisionales efectivamente enterados	\$0	\$486	\$540	\$823	
Por:	Participación consolidable	45.32%	43.48%	51.30%	60.00%	
Igual:	Pagos provisionales acreditables, en participación consolidable	\$0	\$211	⁽¹⁾ \$174	\$494	\$879

Nota:

⁽¹⁾ Aun cuando se realizaron pagos provisionales por \$540, únicamente se podrá considerar el monto que no exceda del ISR causado por esta controlada, es decir hasta \$340, que multiplicados por la participación consolidable, dan como resultado \$174

ISR consolidado. (Datos del cuadro anterior)

	Resultado fiscal consolidado	\$5.280
Por:	Tasa de ISR	34%
Igual:	ISR a cargo	1,795
Menos:	Pagos provisionales (en participación consolidable) efectivamente enterados. (1)	625
Igual:	Subtotal	1,170
Menos:	Acreditamiento de pagos provisionales en participación consolidable hasta por el monto del impuesto causado por la controladora y controladas	879
Igual:	ISR consolidado por pagar	\$291

(1). Se considera el supuesto de que la controladora efectuó pagos provisionales de ISR consolidados por \$625.

Las controladas están obligadas a entregar en efectivo a la controladora el impuesto a cargo en participación consolidable, para que pague directamente el impuesto anual.

Se regula que el acreditamiento de los pagos provisionales se hará en la participación consolidable al cierre del ejercicio, lo cual es inconsistente con la mecánica para la determinación del impuesto anual, que se realiza en participación consolidable, pero considerando el promedio diario del ejercicio.

Por otra parte, se hacen varias precisiones, estableciéndose que en ningún caso se disminuirán de la utilidad fiscal consolidada las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que correspondan a las controladas. Asimismo, se prohíbe la solicitud de devolución de saldos a favor por los impuestos pagados por las controladas o por la controlada con anterioridad a la presentación de la declaración de consolidación del ejercicio. También se precisa que no se incluirán los datos de las controladas que hubieran presentado aviso de suspensión de actividades.

CAPÍTULO 3. TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS Y CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA.

Este capítulo tiene especial importancia; no tan solo por las disposiciones fiscales sino porque los dividendos entre el grupo son esenciales para el manejo de su flujo y alivio de la situación financiera de la controladora cuando es ella quien tiene que absorber los créditos para el financiamiento del grupo. No hay que olvidar que parte de los objetivos de una controladora es centralizar la generación y asignación de fondos para su mejor aplicación, y es precisamente que la distribución de dividendos dentro del grupo ayuda a este objetivo.

Nuestro derecho fiscal positivo siempre ha reconocido tal objetivo dentro del régimen de consolidación fiscal al permitir el libre flujo de dividendos entre las empresas del grupo sin pago de impuesto y únicamente gravarlos cuando salen del mismo. Desde el Decreto de junio de 1973 se estableció que las sociedades que pagaran dividendos a la sociedad de fomento, no retendrían el impuesto de dividendos. En la reforma fiscal de 1990, año en que se incorporó a la ley el concepto de cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), además de establecerse la obligación de llevarla a nivel consolidado, el legislador permite nuevamente el libre flujo de utilidades entre las sociedades que consolidan, gravándolas hasta el momento en el que salen del grupo de consolidación.

3.1 UTILIDAD FISCAL NETA DE LA CONTROLADORA

Como ya se ha mencionado, los artículos 72 y 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) señalan la obligación tanto para la controladora como las controladas de llevar registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (CUFIN consolidada) y CUFIN individual. Por otra parte, en los artículos 69, 77 y 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se dispone la mecánica para determinar la CUFIN consolidada e individual, así como el tratamiento del flujo de los dividendos.

No obstante que pareciera que unas normas jurídicas establecen obligaciones de carácter formal y las otras de sustancia, es importante saber que las primeras llegan a regular parte de la mecánica, originándose confusiones e interpretaciones inadecuadas.

Para explicar lo anterior comenzaré con las obligaciones formales para posteriormente abordar la mecánica en su parte teórica y práctica.

Registros de la controladora

El artículo 72 del Impuesto Sobre la Renta, en su fracción I, inciso a) establece la obligación para la controladora de llevar un registro que permita determinar la CUFIN consolidada, así como un registro de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o pagados por la controladora y las controladas. En este último caso, se menciona que este registro se hará conforme a lo dispuesto en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Para identificar el tipo de partidas que integran la CUFIN es necesario recurrir al artículo 88 de la LISR, el cual dispone la mecánica general para determinar esta cuenta.

Registro de dividendos o utilidades percibidos o pagados por la controladora y controladas

Con relación al registro de los dividendos o utilidades percibidas o pagadas, la regla 3.6.9. De la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 (RMISC 2003) señala que la controladora llevará por cada controlada y por ella misma, los siguientes registros, estableciéndose que constituirá su saldo inicial a partir del ejercicio en que comience a determinar su resultado fiscal consolidado.

a) De dividendos o utilidades percibidos.

Este registro se integrará con los dividendos o utilidades percibidos de sociedades del grupo que consolida y de terceros ajenos al grupo, identificando en ambos casos si los dividendos provienen de la CUFIN, incluso la consolidada, o si se trata de los dividendos a que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de la LISR (dividendos sin gravamen) o de aquellos por los que se pagó el impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 11 de la misma ley (dividendos con gravamen).

b) De dividendos o utilidades pagados de CUFIN

Este registro se integrará con los dividendos o utilidades pagados que provengan de la CUFIN, incluso la consolidada, identificando si dichos

dividendos se pagaron a sociedades del grupo que consolida o a terceros ajenos al grupo.

c) De dividendos o utilidades pagados sin gravamen

Este registro se adicionará cada ejercicio con los dividendos o utilidades sin gravamen pagados a otras sociedades del grupo que consolida y se disminuirá con los dividendos o utilidades pagados por los que se pague el impuesto en los términos de los artículos 73 del Impuesto Sobre la Renta (por enajenación de acciones) y 75 de la misma ley, penúltimo párrafo (por disminución de la participación accionaria), sin que para efectos de dicha disminución los dividendos o utilidades puedan multiplicarse por el factor a que se refiere el segundo párrafo de la fracción LXXXII del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la LISR (factor de piramidación) correspondientes al ejercicio de 2002 (2002: 1.5385; 2003: 1.5152; 2004: 1.4925 y 2005: 1.4706).

El saldo de este registro que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se paguen dividendos o utilidades sin gravamen o se trate de aquellos por los que se pagó el impuesto por enajenación de acciones o por disminución de la participación accionaria, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo del registro que se tenga a la fecha de pago de los dividendos o utilidades o del pago del impuesto, sin incluir los dividendos o utilidades que en esa fecha se paguen o por los que se pague el impuesto, se

actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se paguen los dividendos o utilidades o se pague el impuesto.

Cuando se desincorpore una controlada o se desconsolide el grupo, el saldo actualizado de este registro que se tenga a la fecha de dichos eventos, multiplicado por el factor de piramidación, será el monto de los dividendos que se adicionará en los términos del segundo párrafo del artículo 71 de la LISR, para determinar la utilidad fiscal consolidada del ejercicio.

Tratándose de los contribuyentes que presenten el aviso de fusión de sociedades que se señala en la regla 3.6.14. de la RMISC 2003, el saldo actualizado del registro que la sociedad que se fusione o desaparezca tenga a la fecha de la fusión, se transmitirá a la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, en cuyo caso la controladora adicionará al saldo actualizado del registro que a la fecha en que se lleve a cabo la fusión tenga la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, el saldo actualizado del registro que la sociedad fusionada le transmita. Los saldos de estos registros se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se lleve a cabo la fusión.

Tratándose de la escisión, el saldo actualizado del registro que la sociedad escidente tenga a la fecha de la escisión se transmitirá a las sociedades que surjan por tal motivo. Este saldo se dividirá entre las escindidas y la escidente, cuando ésta última subsista, en la

proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión. El saldo del registro que la escidente tenga a la fecha de la escisión se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se lleve a cabo la escisión.

d) Registro de dividendos o utilidades pagados con gravamen

Este registro se integrará con los dividendos o utilidades pagados dentro del grupo que consolida por los que se hubiera pagado el impuesto conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 11 de la LISR.

e) Registro para determinar la CUFIN de la controladora

Se dispone en el inciso d) de la fracción I, del artículo 72 LISR, la obligación para la controladora de llevar el registro que permita determinar la CUFIN de ella misma como si no hubiera consolidado. Esta obligación se confirma en el artículo 77 de la LISR.

f) Registro de las UFINES

El inciso e), fracción I, del artículo 72 LISR señala que la controladora deberá llevar el registro de las utilidades fiscales netas consolidadas (UFINES consolidadas) que se integrarán con las UFINES consolidables de cada ejercicio.

g) Obligación de registro para las controladas

En los términos del artículo 76, fracción III, las controladas tendrán la obligación de que la CUFIN se integre con los conceptos a que se refiere el artículo 88 de la LISR. Se dispone que en ningún caso formarán parte de esta cuenta los dividendos percibidos que provengan sin gravamen.

Por su parte la fracción IV señala que las controladas deberán llevar un registro de UFINES que se integrarán con las UFINES consolidables de cada ejercicio. El saldo de este registro que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la UFIN del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

Dividendos sin gravamen

En congruencia con la filosofía del Régimen de Consolidación Fiscal, el artículo 78 de la LISR señala que los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la CUFIN, causarán el impuesto hasta que se dé cualquiera de las siguientes circunstancias y no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban se:

- Enajene la totalidad o parte de las acciones de la controlada que pagó los dividendos sin gravamen.

- Disminuya la participación accionaria en la controlada.
- desincorpore la controlada o se desconsolide el grupo.

Asimismo, se precisa que no se causará el impuesto si las circunstancias anteriores derivan de operaciones entre empresas del grupo que consolida, salvo en el caso de desincorporación causado por fusión.

Cabe señalar que en los términos de la regla 3.6.14. de la RMISC 2003 la controladora podrá diferir el pago del impuesto de dichos dividendos, siempre y cuando la controladora presente aviso ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes dentro de los 30 días siguientes a aquél en que surta efectos el acuerdo de fusión, acompañando al mismo un dictamen emitido por contador público registrado, que muestre el procedimiento, los cálculos y el ISR que por los dividendos pagados se difiera con motivo del ejercicio de la opción a que se refiere la regla, así como el procedimiento, los cálculos y los impuestos sobre la renta y al activo que se hayan generado y deban enterarse con motivo de la desincorporación por fusión, sin incluir en estos últimos el ISR que se haya diferido por los dividendos pagados.

Es importante mencionar que si dicho aviso y la documentación respectiva no es presentada en el plazo indicado, la controladora no podrá aplicar la opción de diferir el pago del impuesto.

Por otra parte, se señala que si la sociedad fusionante se ubica en el supuesto de pago de dividendos sin gravamen o se fusiona posteriormente, el impuesto diferido en los términos de la regla, se enterará debidamente actualizado por el período comprendido desde el mes en que debió efectuarse el pago del ISR que con motivo de la presente regla se difiera y hasta el mes en que el mismo se efectúe.

3.2 Determinación de la CUFIN consolidada

En los términos del artículo 69 de la ley del ISR, la controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la CUFIN consolidada aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 88 de la LISR y considerando los conceptos siguientes:

I. La UFIN será la consolidada de cada ejercicio

La utilidad fiscal neta (UFIN) será la que resulte de restar al resultado fiscal consolidado del ejercicio, el ISR pagado en los términos del artículo 10 de la ley y el importe de las partidas no deducibles, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la LISR, de la controladora y controladas. Las partidas no deducibles se restarán en la participación consolidable.

Al igual que en la mecánica general, se establece que cuando la suma de las partidas no deducibles, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la controladora y controladas en la participación consolidable y el ISR pagado, sea mayor que el resultado fiscal consolidado del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la UFIN consolidada que la controladora tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la UFIN

consolidada que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. Se establece que esta cantidad negativa se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

En relación al párrafo anterior, se presenta en el siguiente ejemplo:

CUFIN consolidada. (se consideran datos supuestos)

	Concepto	Controladas				Consolidada
		Controladora	A	B	C	
	Participación accionaria	100%	90%	96%	70%	
	Resultado fiscal individual	\$8,000	\$5,000	\$10,000	\$8,000	
Por:	Participación consolidable	60%	54%	58%	42%	
Igual:	Resultado fiscal en participación consolidable	\$4,800	\$2,700	\$5,760	\$3,360	\$16,620
MENOS:	ISR pagado al 34%	2,720	1,700	3,400	2,720	5,651
MENOS:	Partidas no deducibles incluyendo PTU (excepto fracciones VIII y IX, del artículo 32 de la LISR)	0	800	1,500	9,000	
Por:	Participación consolidable	60%	54%	58%	42%	
Igual:	Gastos no deducibles en la participación consolidable	0	432	864	3,780	5,076
IGUAL:	Utilidad fiscal neta	\$5,280	\$2,500	\$5,100	(\$3,720)	\$5,893

II. Los ingresos por dividendos percibidos

Serán los que se obtengan en los siguientes términos:

a) los que perciban la controladora y las controladas de personas ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 11 de la LISR y aquellos que hubiesen provenido de la CUFIN de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable a la fecha de percepción del dividendo,

b) los que se perciban de controladas que provengan de su CUFIN en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo. Se dará tratamiento de dividendo percibido a la UFIN de cada ejercicio de la controladora en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo.

A continuación se presenta un ejemplo de los procedimientos contenidos en los incisos a) y b). (Datos supuestos)

		Controladas				
	Concepto	Controladora	A	B	C	Total
	Inciso a)					
	Dividendos provenientes de terceros					
	De CUFIN	\$8,000	\$1,000	\$2,000	\$0	
Más:	Con gravamen	2,000	0	0	5,000	
Igual:	Total dividendos a terceros	10,000	1,000	2,000	5,000	
	Participación consolidable	60%	54%	58%	42%	
		\$6,000	\$540	\$1,152	\$2,100	\$9,792
	Inciso b)					
	Dividendos provenientes de controladas y controladora					
	De CUFIN	\$5,280	\$2,500	\$5,100	\$0	
Por:	Participación no consolidable	40%	46%	42%	58%	
Igual:	Dividendos en participación no consolidable	\$2,112	\$1,150	\$2,162	\$0	\$3,312

Por otra parte, a través de la fracción XXXV del artículo segundo transitorio del 2002, se establece que el inciso b) no será aplicable a los dividendos que paguen las controladas provenientes del saldo de la CUFIN que hubieran tenido al 31 de diciembre de 1998, de haber aplicado a ese año lo dispuesto en el inciso f) de la fracción VIII del artículo quinto del Decreto por el que se modifican diversas leyes

fiscales y otros ordenamientos federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998.

Cabe recordar que hasta el 31 de diciembre de 1998, las controladas únicamente consideraban como propia la CUFIN en la proporción en que no se consolidaba, que en ese entonces la consolidación se hacía en participación accionaria, por lo que en dichas condiciones no se distribuían dividendos provenientes de dicho saldo. A raíz de las reformas de 1999, cuando entra en vigor la participación consolidable, se dispone en el inciso f) de la fracción VIII, la obligación para las controladas de constituir el saldo inicial de la CUFIN bajo la mecánica general. Esta situación originó que las controladas volvieran a considerar como propia su CUFIN total, independientemente de la parte que se consolidaba con la controladora. En este orden de ideas, las controladas pueden pagar dividendos provenientes de dicha cuenta, aun cuando dicha CUFIN ya se encuentra incorporada en la CUFIN consolidada.

El sentido de limitar la integración de los dividendos percibidos de las controladas que provienen del saldo de la CUFIN al 31 de diciembre de 1998, es no duplicar su monto, precisamente porque dicha CUFIN ya se encuentra integrada en la CUFIN consolidada.

Por otra parte, se precisa que las controladas distribuirán en primera instancia el monto de los dividendos correspondientes a la CUFIN al 31 de diciembre de 1998 hasta agotarlos.

c) los que perciba la controladora de personas morales ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 11 de la LISR y aquellos que hubiesen provenido de la CUFIN de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación no consolidable a la fecha de percepción del dividendo. Esta situación se ejemplifica como sigue:

	Concepto	Controladora
	Dividendos provenientes de terceros	
	De CUFIN	\$8,000
Más:	Con gravamen	2,000
Igual:	Total dividendos a terceros	\$10,000
	Participación no consolidable	40%
		\$4,000

III. Los dividendos o utilidades pagados

Serán los que pague la controladora.

IV. Los ingresos, dividendos o utilidades, percibidos de inversiones en terrefis

Contenidos en el primer párrafo del artículo 88 de la ley del ISR, serán los percibidos por la controladora y controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

3.3 SALDO INICIAL DE LA CUFIN

La controladora constituirá el saldo inicial de la CUFIN consolidada sumando los saldos de las cuentas de las CUFINES de ella misma y las controladas, al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha. Asimismo, sumará su saldo de CUFIN en la participación no consolidable.

Por otra parte, cuando en un ejercicio se incorpore una controlada, el saldo de la CUFIN se incrementará con el saldo que tenga al momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que a esa fecha tenga la controladora en la controlada.

Cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida

Durante los años de 1999, 2000 y 2001 que estuvo en vigor el concepto de cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE), nacieron en el Régimen de Consolidación Fiscal diversas obligaciones para la constitución y control de esta cuenta, así como la forma de pagar el impuesto. Necesariamente para que la controladora pudiera ejercer la opción de diferir el impuesto por la reinversión de las utilidades, todas sus sociedades controladas debían ejercer la misma opción; es decir, diferir el pago del impuesto. Existió también la condición que primeramente se tenía que agotar el saldo de esta cuenta cuando se distribuían dividendos para posteriormente utilizar el saldo de la CUFIN. Para el pago del impuesto que se había diferido, existía una mecánica muy particular que establecía la obligación del

pago del impuesto por quien primeramente pagara los dividendos, ya fuera la controladora o controladas, y se permitía su acreditamiento en contra del impuesto que causara, la controladora o controladas según fuera el caso, cuando éstas pagaran dividendos con posterioridad.

A raíz de la derogación de la CUFINRE con efectos el 1o de enero del 2002 y de la entrada en vigor de la nueva LISR, se establecieron algunas disposiciones transitorias para el control y pago del impuesto que derive de dividendos provenientes de esta cuenta, ya que todavía hasta el año de 2001 existían grupos que contaban con saldo pendiente de aplicar. De esta forma, se dispuso en la fracción XXVIII del artículo segundo transitorio para 2002, que las controladoras que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la LISR, hayan diferido parte del impuesto de los ejercicios de 1999, 2000 y 2001, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 57-A de la LISR que se abroga, deberán continuar aplicando lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II de la misma ley y demás disposiciones aplicables, respecto al impuesto diferido a que se refiere el tercer párrafo del artículo 57-A de la LISR que se abroga, sin que esto implique que puedan optar por diferir parte del impuesto correspondiente a ejercicios terminados con posterioridad a la fecha citada.

Se dispone nuevamente que el saldo de la CUFIN consolidada, sólo se podrá disminuir una vez que se hubiere agotado el saldo de la CUFINRE consolidada que hubiesen constituido las controladoras conforme al artículo 57-H-Bis de la LISR que se abroga.

De una simple lectura de la disposición transitoria, se interpreta y se logra captar que la intención del legislador es que la controladora y controladas apliquen las disposiciones fiscales de control, mecánicas y pago de impuesto en vigor hasta el 31 de diciembre del 2001, derivadas de la CUFINRE; es decir las contenidas en el Capítulo IV, del Título II de la LISR. En este sentido se tendrían que aplicar, por mandamiento del transitorio, las disposiciones en vigor hasta el 2001 para actos jurídicos realizados en 2002 y 2003; es decir, como si se estuviera aplicando la ley del 2001 en dichos años.

Por otra parte, es jurídicamente inaceptable el contenido de la regla 3.6.6. de la RMISC 2003 que establece que el acreditamiento del impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 57-Ñ de la LISR en vigor hasta el 31 de diciembre del 2001 (impuesto diferido pagado por la controladora cuando distribuyó dividendos y acreditable contra el impuesto diferido que deban pagar las controladas al distribuir dividendos y que provengan de la CUFINRE); se condicione a que la controladora y todas las controladas hayan ejercido la opción de calcular su impuesto al activo con base en la participación consolidable.

Si bien es cierto que el citado párrafo del artículo 57-Ñ de la ley del impuesto Sobre la Renta dispone expresamente que las autoridades fiscales expedirán las reglas de carácter general, también es cierto que una disposición administrativa que no pasa por el proceso legislativo de creación de una ley, no puede "ir más allá de la ley". Con independencia de esta situación, en dicha regla se establece la obligación para la controladora de llevar un registro de los dividendos

distribuidos provenientes de la CUFINRE consolidada por los que hubiera pagado el ISR a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10-A de la LISR; es decir, el pago del impuesto que se difirió por la reinversión de utilidades.

Este registro deberá contener lo siguiente:

- Se adicionará con los dividendos que la controladora distribuya de la CUFINRE consolidada, por los que pague el impuesto del tercer párrafo del artículo 10-A de la LISR vigente a 2001.
- Se disminuirá con los dividendos que las controladas distribuyan a otras sociedades del grupo, provenientes de la CUFINRE por los que se hubiese pagado el impuesto mediante el acreditamiento a que se refiere el último párrafo del artículo 57-Ñ de la ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Se precisa que en ningún caso los dividendos que se disminuyan de este registro podrán exceder de los que se adicionen al mismo.
- En caso de que el monto de los dividendos que una controlada distribuya sea mayor al saldo del registro a que se refiere esta regla, por la diferencia se pagará el impuesto en los términos del tercer párrafo del artículo 10-A de la LISR vigente hasta el 2001.
- El saldo de este registro, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última

actualización y hasta el mes en que adicionen o disminuyan los dividendos provenientes de CUFINRE, sin que para efectos de dicha actualización puedan incluirse los dividendos que den origen a la actualización.

Si se acepta la interpretación de aplicar en todo su contexto las disposiciones vigentes al 2001, el precepto que le da origen a este registro es el inciso b), fracción I, del artículo 57-K de la LISR.

Con lo anterior, se pudo constatar la complejidad de los controles y desde luego los beneficios que el sistema otorga al no gravar los dividendos cuando no provienen de CUFIN y CUFINRE; sin embargo, hay que considerar que la ausencia de gravamen es temporal, ya que al desconsolidar el grupo o desincorporar una controlada el impuesto que se difirió deberá ser pagado.

CAPÍTULO 4. CONSOLIDACION FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

4.1 SUJETOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El impuesto al activo (IA) dentro del régimen de consolidación fiscal ha sido objeto de diversas interpretaciones desde sus orígenes hasta el día de hoy, principalmente por la ausencia de disposiciones que regulen ciertas circunstancias particulares del régimen. Con base en la ley de este impuesto, para consolidarlo se deben sumar los activos y deudas de las controladas y de la controladora en participación accionaria y por otra parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) se regula la opción de consolidarlo en participación consolidable.

Quizás para la mayoría de los expertos en la materia, esto sea una deficiencia de técnica legislativa y para otros no, al ser el IA un gravamen complementario del impuesto sobre la renta (ISR). Con independencia de lo criticable que pudiera ser esta situación, en este capítulo se tratará el régimen fiscal del IA, tanto el contenido en la ley como la opción señalada en la LISR, abordando la mecánica aplicable a la controladora y las controladas, tanto en el impuesto anual como en los pagos provisionales, los efectos de su desincorporación y su devolución o compensación, entre otros.

Todavía hay lagunas en la ley para determinar el régimen fiscal de ciertas situaciones. Sería deseable que se legislara apropiadamente

para evitar interpretaciones incorrectas y que derivan en inseguridad jurídica para los contribuyentes.

El Régimen de Consolidación Fiscal surgió en la Ley del Impuesto al Activo (LIA) en 1990 con el artículo 13. La exposición de motivos del legislador fue simplemente señalar que las controladoras que hubieran optado por consolidar para el ISR podían hacerlo para el IA. El artículo 20 del Reglamento de la LIA (RLIA) era el precepto que establecía la consolidación del IA en forma optativa. Es a partir de 1991 cuando se vuelve obligatorio consolidar el IA en la medida que se esté consolidando para efectos del ISR. Naturalmente la consolidación del IA es obvia al ser el IA un impuesto complementario del ISR. El último cambio realizado a la LIA fue en 1997 y respecto de la exención del impuesto.

Existieron dudas sobre si la controladora o controladas podían contar con los períodos de exención aplicables a las demás empresas que no consolidan fiscalmente. Durante los ejercicios de 1990 a 1996 existieron diversas interpretaciones en torno a este tema, llegando incluso a conclusiones donde la controladora no pagaba el impuesto del grupo porque se encontraba en su período de exención; no obstante, que las controladas estuvieran obligadas al pago del impuesto.

El caso contrario era cuando las controladas se encontraban en su período de exención y la controladora no. Entonces, la controladora debía incorporar los activos y deudas de aquéllas para determinar el impuesto consolidado, ignorando que las controladas estaban en su

período de exención. Para las autoridades fiscales, tanto la controladora como las controladas nunca tuvieron períodos de exención. Estas incongruencias las resuelve el legislador tajantemente al no darles la exención del pago del impuesto a las empresas que consolidan fiscalmente. Es así como surgió la modificación al artículo 6o de la LIA.

Al respecto, cabe transcribir lo dispuesto por el legislador en la exposición de motivos de dicho cambio: "*...se busca evitar que las empresas que pagan el impuesto en forma consolidada, constituyan nuevas sociedades con el único propósito de gozar la exención del pago de este impuesto.*"* Es lamentable que una razón de esta naturaleza sea motivo de un cambio legislativo, ya que sin duda existen operaciones reales y con sustento de negocios que originan la creación de empresas y no simplemente una finalidad fiscal.

A continuación se abordará el régimen fiscal previsto en la LIA y las contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 (RMISC 2003) tanto para la controladora, y en la parte particular para las controladas.

* Esta exposición de motivos se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1996.

4.2 PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO.

Impuesto Al Activo de la controladora.

Se regula prácticamente en un artículo las reglas a seguir para consolidar el IA. En efecto el artículo 13 de la ley del Impuesto al Activo dispone que la controladora que consolide para efectos del ISR, estará a lo siguiente:

Mecánica de inclusión de activos.

La fracción I del artículo 13 de la ley del Impuesto al Activo indica que se calculará el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor del activo de la controladora con el activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la primera participe, directa o indirectamente, en su capital social.

De conformidad con el artículo 2º del Impuesto al Activo, el valor del activo se calculará sumando los promedios de los activos siguientes:

- Activos financieros.

- Activos fijos, gastos y cargos diferidos.

- Terrenos.

- Inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados.

Se dispone en la regla 4.11. de la RMISC 2003, que la participación accionaria promedio será la participación accionaria que la controladora tenga en el capital social de una controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio.

Cabe señalar, que no se menciona en la ley cómo se determinará dicha participación accionaria promedio. No obstante esta omisión, se considera que por cada mes, se tiene que reconocer el movimiento que sufra la participación accionaria de la controladora en las controladas y determinarse el promedio conforme a la mecánica general, mencionada en el segundo capítulo del presente trabajo.

Se continúa con el primer párrafo, fracción I del artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, donde se establece que: *"para los efectos del párrafo anterior, el valor de los activos de la controladora y cada una de las controladas se determinará considerando el valor y la fecha en que se adquirieron por primera vez por las sociedades que consoliden".**

Esta primera oración se refiere a que el valor de los activos debe incluir la actualización, según los procedimientos señalados en las fracciones II, III y IV del artículo 2º de la LIA.

* Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Cuentas con otras empresas del grupo.

La segunda parte del primer párrafo, fracción I, dispone: *"en caso de que existan cuentas y documentos por cobrar o por pagar de la controladora o controladas, con otras empresas del grupo que no causen el impuesto consolidado, no se incluirán en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social".**

Es necesario preguntarse si el legislador se refiere a las empresas del grupo que no consolidan fiscalmente tanto para el ISR y consecuentemente para el IA, o aquellas que siendo controladas no causan el IA. Respecto de esta última oración, no puede afirmarse que una controlada no causa el impuesto consolidado, ya que el único impuesto que puede causar o no, es el que le corresponde a ella en lo individual.

En este orden de ideas, y una vez analizada la disposición históricamente, parece ser que la intención del legislador es la primera afirmación; es decir, no incluir aquellas cuentas o documentos a cargo o a favor de empresas que estando dentro del grupo no consolidan sus resultados fiscalmente, simplemente porque no cumplen con los requisitos establecidos en la LISR. Se podría sustentar esta opinión, en el hecho de que el legislador siempre ha buscado simetría en la aplicación del régimen para el ISR y para el IA, por lo que el hecho de no consolidarse los resultados de tales empresas para el ISR, no se permite la inclusión de las cuentas por cobrar o pagar para el IA.

* Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

supuesto que es cuestionable porque son cuentas reales y la empresa que no consolida sí las incluye para determinar su base del IA.

Acciones de controladas residentes en el extranjero.

Por otra parte, continuando con la tercera parte del primer párrafo, se establece que: *"tampoco se incluirán en el valor de los activos de la controladora, las acciones de sus controladas residentes en el extranjero".** Nuevamente aquí se tendría que ubicar el momento histórico en que nació esta disposición. En 1991 acontecieron dos circunstancias:

- Se incorporó a la LISR como controladas, aquellas sociedades residentes en el extranjero, cuando residían en un país con el que México tenía un acuerdo amplio de intercambio de información.
- Se permitía en la LIA el acreditamiento del ISR pagado por las sociedades residentes en el extranjero contra el IA causado, cuando las personas morales tenían en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero.
- Se introdujo a la LIA la disposición que limitaba la incorporación de las acciones poseídas por la controladora y emitidas por las controladas residentes en el extranjero. Si se analizan tales circunstancias, era lógico que no podían considerarse como

* Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

activos tales acciones, ya que al consolidarse los resultados de las controladas residentes en el extranjero, tanto para ISR como IA, implícitamente el impacto fiscal de las acciones ya estaba incluido en el resultado consolidado que determinaba la controladora. En este orden de ideas, no se permitía la inclusión del activo ni tampoco el acreditamiento del ISR.

Ahora bien, bajo las disposiciones actuales, en donde no se permite la inclusión de sociedades residentes en el extranjero como controladas, la exclusión de la inversión en acciones en empresas residentes en el extranjero poseídas por la controladora, únicamente aplica cuando se califiquen como controladas. En este orden de ideas, dicha disposición nuevamente es inaplicable por no apegarse a la situación actual de las disposiciones fiscales de la LISR. Consecuentemente, se puede concluir que aquellas inversiones en acciones que tenga la controladora en sociedades residentes en el extranjero, deben incluirse como parte de los activos sujetos al gravamen del IA, pudiendo acreditar el ISR que se pague en el extranjero y cumpliendo la mecánica establecida en la ley, ya que la empresa emisora de las acciones no tiene el carácter de controlada por impedimento de la LISR.

Mecánica de inclusión de pasivos.

El segundo párrafo de la fracción I, del artículo 13 establece que: "del valor del activo a que se refieren los párrafos anteriores, se podrá

deducir el valor de las deudas a que se refiere el artículo 5o de esta ley, que correspondan a la controladora y a cada una de las controladas que deban pagar el impuesto a que se refiere esta ley, en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social".

Las deudas serán aquellas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero y conforme a la mecánica y excepciones contenidas en el artículo 5o de la LIA.

4.3 PAGOS PROVISIONALES DE LA CONTROLADORA Y CONTROLADAS.

La fracción II del artículo 13 del Impuesto al Activo, señala que la controladora efectuará pagos provisionales consolidados en los términos del artículo 7o de la ley, considerando el impuesto consolidado que corresponda al ejercicio inmediato anterior. Asimismo, se dispone que dichos pagos se podrán efectuar en los términos del artículo 7o-A; es decir, los combinados con el ISR.

Se establece que en el primer ejercicio en que la controladora deba efectuar pagos provisionales consolidados, los determinará considerando el impuesto que le correspondería como si hubiera consolidado el ejercicio inmediato anterior.

Impuesto consolidado.

La fracción III establece que se presentará declaración del ejercicio dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, en la que determinará el impuesto consolidado. En caso de que en esta declaración resulte diferencia a cargo, la controladora deberá enterarla con la propia declaración.

Declaraciones complementarias.

Congruente con las disposiciones de la LISR, la fracción IV dispone que en caso de que alguna de las controladas, presente declaración complementaria con el fin de subsanar errores y omisiones, y con ello se modifique el impuesto determinado o el impuesto acreditado, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la controladora presentará declaración complementaria de consolidación haciendo las modificaciones a que haya lugar. Si en dicha declaración resulta diferencia a cargo, la controladora la deberá enterar conjuntamente con la declaración.

Cuando se trate de declaraciones complementarias de las controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la controladora podrá presentar una sola declaración complementaria, agrupando las modificaciones a que haya lugar, a más tardar a la fecha de presentación del dictamen relativo a la declaración de consolidación.

Otras obligaciones.

Se dispone en la fracción V, que la controladora deberá tener a disposición de las autoridades fiscales, la información y documentos

que comprueben los valores de los activos y pasivos que se tomaron como base para calcular el impuesto consolidado en el ejercicio.

Impuesto al Activo de controladas.

Las controladas deberán calcular su impuesto con base en las disposiciones contenidas en la ley, utilizando aquellas que le sean aplicables a sus circunstancias particulares, tanto en pagos provisionales como en el impuesto del ejercicio; incluida la relacionada con la opción de calcular el IA con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

La excepción que existe es respecto de a quién entregar el impuesto que resulte en los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio, ¿a la controladora? o ¿a las autoridades fiscales? Sobre el particular, el párrafo siguiente a la fracción V del artículo 13 del Impuesto al Activo, señala que las controladas efectuarán sus pagos provisionales y el impuesto del ejercicio por la parte que no quedó incluida en los pagos provisionales y en la declaración del ejercicio, presentados por la controladora. De una interpretación a contrario sensu se puede concluir que previamente las controladas entregaron a la controladora, en participación accionaria, el pago respectivo, para que ésta última lo enterará directamente a las autoridades fiscales. Sería deseable que este supuesto fuera aclarado, aunque fuera en la RMISC, como así ocurrió en los años de 1990 y 1991.

Por otra parte, la controlada podrá efectuar sus pagos provisionales y pago del impuesto del ejercicio, en los términos de los artículos 7o-A y 8o-A; es decir, los combinados con el ISR.

Aplicación supletoria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En virtud de que no se pueden establecer todos los posibles casos del Régimen de Consolidación Fiscal dentro de la LIA, y al ser éste complementario del ISR, el legislador faculta su aplicación permitiendo la sujeción supletoria de la LISR, por parte de la controladora y las controladas, en tratándose de las reglas de incorporación, desincorporación, acreditamiento y devolución del ISR, así como para el cálculo de pagos provisionales y del ejercicio. La interpretación armónica de dicha prevención, es aplicar las reglas de ISR en aquello que no se oponga a lo dispuesto en la LIA.

Del análisis histórico de las disposiciones, es posible concluir que el legislador incorporó la aplicación supletoria de la LISR para los pagos provisionales y del ejercicio, respecto de la forma de como debían fluir los pagos, ya fuera a la controladora o a las autoridades fiscales, situación que no quedaba clara en la LIA. Derivado de la diferencia existente en la mecánica de entero de los pagos provisionales del ISR respecto de los del IA, esta referencia es inexacta en la actualidad.

Sin período de exención.

Como resultado de la diversidad de opiniones respecto de si la controladora y controladas tenían derecho a los períodos de exención, se modificó la LIA en 1997 para señalar expresamente en el artículo

6o, párrafo tercero, que la exención de pago en el período preoperativo, ejercicios de inicio de actividades y los dos siguientes, no es aplicable a las sociedades que en los términos del Capítulo VI, del Título II de la LISR –artículo 2º, fracción LXIV de las disposiciones transitorias para 2002–, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

Vale la pena destacar la interpretación de que cualquier empresa con el carácter de controladora o controlada, no tiene derecho a la exención del IA por dichos períodos, inclusive aquellas que no consolidan fiscalmente, situación muy desafortunada; no obstante, de la exposición de motivos se desprende que la intención del legislador fue limitar la exención para grupos que consolidan fiscalmente.

Por otra parte, se exceptúan del pago del impuesto en los siguientes casos:

- En la proporción en la que la controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas.
- Por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las controladas que se incorporen a la consolidación.

Es importante resaltar, que no existe ninguna regulación respecto de cómo proceder para determinar la proporción exenta del pago del impuesto, cuando la controladora ejerció la opción de consolidar el IA en participación consolidable. De una aplicación lógica y armónica de dicho artículo, debiera eximirse precisamente la proporción no consolidable; sin embargo, al no establecerse esta excepción, se tendría que aplicar lo señalado por la ley.

Opción de cálculo del Impuesto al Activo.

A raíz de la reducción del porcentaje de consolidación para el ISR, que anteriormente atendía a la participación accionaria efectiva de la controladora en las controladas, y que a partir de 1999 consiste en la aplicación de un factor del 0.60 sobre la participación accionaria, llamada participación consolidable, se debió haber modificado la LIA para continuar con la armonía que debe prevalecer entre ambos impuestos, al considerarse el IA complementario del ISR. No obstante esta lógica, por alguna razón, en la iniciativa que mandó el Ejecutivo al H. Congreso de la Unión no se previó el cambio en la LIA, presentándose dentro de la LISR.

Con independencia de lo criticable que pudiera ser la forma de legislar en este aspecto, se tratará a continuación en qué consiste esta mecánica.

Activos y Deudas en participación consolidable.

El penúltimo párrafo del artículo 68 de la LISR, dispone que la controladora que determine su resultado fiscal, podrá calcular el valor

del activo consolidado del ejercicio a que se refiere la LIA, considerando tanto el valor del activo como el valor de las deudas de sus controladas y los que le correspondan en la participación consolidable, siempre que la misma y todas sus controladas ejerzan la misma opción. Una vez ejercida la opción a que se refiere este párrafo, la controladora y las controladas deberán pagar el IA con base en la misma durante todo el período en que se determine el resultado fiscal consolidado.

Asimismo, se establece que 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. Para aquellos grupos que venían consolidando con anterioridad al 1o de enero de 1999 dicho aviso debió presentarse a más tardar el 31 de diciembre de 1999.

Se precisa que el impuesto correspondiente a la participación no consolidable se enterará por la controladora o controlada según sea, directamente ante las oficinas autorizadas.

Pagos provisionales.

Controladas. La fracción V, del artículo 76 de la LISR –incorporada en 2000–, señala que las controladas que ejercieron la opción de consolidar en participación consolidable, calcularán sus pagos provisionales del IA como si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7o ó 7o-A de la

LIA. El IA que resulte en cada uno de los pagos provisionales lo enterarán ante las oficinas autorizadas.

Controladora.

Individual. Por su parte el tercer párrafo, del artículo 77 de la LISR dispone que la controladora que ejerció la opción de consolidar el IA en participación consolidable, calculará sus pagos provisionales del IA como si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7o ó 7o-A de la LIA. El IA que resulte en cada uno de los pagos provisionales lo enterará ante las oficinas autorizadas.

Consolidado combinado. En la ley no existe un procedimiento específico de cómo se deben efectuar los pagos provisionales consolidados del IA. Al respecto la regla 3.6.7. de la RMISC 2003 trata de resolver esta omisión, estableciendo lo siguiente:

Cuando la controladora y controladas hayan ejercido la opción de calcular el IA en participación consolidable, podrán calcular su impuesto con base en el artículo 7o-A de la LIA. En este caso, la controladora podrá acreditar contra los pagos provisionales consolidados del ISR o IA, los pagos efectuados por la controladora y controladas en lo individual, en la participación consolidable.

La controladora calculará los pagos provisionales consolidados del IA con base en el IA del ejercicio inmediato anterior que resulte de considerar tanto el valor del activo como el de las deudas de sus controladas y los que le correspondan en la participación consolidable.

Para estos efectos, la controladora y todas las controladas deberán ejercer la misma opción.

Acreditamiento de pagos provisionales.

Al igual que para el ISR, en la declaración de consolidación se acreditarán los pagos provisionales efectivamente enterados por la controladora y controladas, en la participación consolidable al cierre del ejercicio, hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades, en la participación consolidable.

Beneficios.

Las siguientes prerrogativas establecidas en la RMISC 2003, únicamente son aplicables para aquellos grupos que ejercieron la opción de consolidar el IA en participación consolidable. Sin duda es lamentable que la autoridad fiscal discrimine de esta forma a los grupos que decidieron calcular su impuesto con base en la LIA; es decir, con base en la participación accionaria, y más aún de una situación que no originó el contribuyente sino el legislador.

- La devolución o compensación del IA pagado por las controladoras en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores –regla 4.10. de la RMISC 2003–.
- El acreditamiento del ISR diferido y pagado por la distribución de dividendos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal reinvertida (CUFINRE) por la controladora, en contra del impuesto que

corresponda a las controladas por el mismo concepto –regla 3.6.6. de la RMISC 2003–.

- La transmisión de la autorización de consolidación a otra sociedad controladora –regla 3.6.3. de la RMISC 2003–.

Opción del artículo 5-A.

Mucho se ha analizado respecto de si las empresas que consolidan fiscalmente tienen derecho a ejercer la opción de calcular su IA con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior y cuál sería la mecánica de cálculo.

Sin duda la primera pregunta es sencilla de contestar, ya que tanto la controladora como las controladas al ser entes jurídicamente autónomos, y sin importar que estén dentro el régimen de consolidación fiscal, mientras no exista excepción en el artículo 5-A, pueden libremente tomar la opción. La segunda pregunta puede tener tantas respuestas como situaciones concretas tenga el grupo de consolidación de que se trate; sin embargo, habrá de considerarse que el artículo 5-A señala expresamente que se debe actualizar el impuesto y en estas circunstancias, una posible interpretación sería que la controladora podría simplemente actualizar el que causó en el cuarto ejercicio inmediato anterior, con independencia de que haya o no consolidado en dicho período, o bien, sin importar las controladas que en ese momento estaban consolidando.

Otra posible interpretación y en congruencia con lo establecido por el artículo 13 del Impuesto al Activo, es que la controladora sume a sus activos y deudas los de cada una de las controladas, correspondientes al año de que se trate y sin importar que la controlada (s) se hayan encontrado en su período de exención, o que por el hecho de no haber consolidado fiscalmente el grupo no tenga derecho a ejercer la opción porque los regímenes de aplicación son distintos.

Valdría la pena que se legislara al respecto, ya que ante un mismo hecho no puede existir más de una respuesta y todas estar basadas en la ley.

Devolución o compensación del Impuesto al Activo.

Sin duda, otra de las grandes complejidades dentro del Régimen de Consolidación Fiscal, es cómo proceder con la devolución o compensación del IA pagado en los 10 ejercicios inmediatos anteriores, en tratándose de controladoras y controladas. Al respecto, la regla 4.10. de la RMISC 2003 regula el procedimiento a seguir.

Cabe señalar, que el origen de esta regla fue el inciso b), fracción VIII, del 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 31 de diciembre de 1998, el cual estableció a la letra que: *"para efectos de la recuperación del IA pagado por la controladora y las controladas en ejercicios anteriores a 1999, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general establecerá los procedimientos correspondientes"*. Es

importante señalar, que la regla actual condiciona su aplicación a que el grupo haya ejercido la opción de calcular el IA en participación consolidable.

Antes de analizar con detalle el contenido de dicha regla, es necesario comentar que el transitorio que le da origen, no se encuentra dentro de las disposiciones transitorias de la nueva LISR vigente desde el 1o de enero del 2002, consecuentemente es cuestionable la aplicación de la regla 4.10. de la RMISC 2003, y más aún cuando ya existen precedentes en los tribunales de la inaplicabilidad de este tipo de regulaciones.

Con independencia de lo anterior, a continuación se analiza conceptual y numéricamente su contenido.

1. Las controladoras podrán obtener la devolución o efectuar la compensación del IA por ellas pagado en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos anteriores solamente 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 LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 o, en su caso, penúltimo párrafo del artículo 68 de la LISR vigente –ambos preceptos se refieren a la consolidación del IA en participación consolidable–. Para efectos de esta compensación, la controladora deberá presentar dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que se efectúe la compensación, aviso ante la Administración Especial de Recaudación.

2. Cuando el IA recuperado sea menor al excedente del ISR consolidado sobre el IA consolidado del mismo ejercicio (hasta por la diferencia), la controladora podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del IA pagado por sus controladas con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Tanto la controladora como la controlada de que se trate, tengan el ISR mayor al IA del ejercicio que les dé derecho a recuperar las cantidades pagadas del IA en ejercicios anteriores, sin que exceda de los 10 ejercicios anteriores.
- Que el IA pagado por la controlada no haya sido recuperado con anterioridad.

Se presenta un ejemplo en la controladora. (Datos supuestos)

Datos consolidados

Concepto	Año 02	Año 03	Año 04	Total
ISR	800	550	1,400	2,750
IA	1,000	700	800	2,500
Excedente del IA	(200)	(150)		(350)
Excedente del ISR			600	600
Diferencia				250

Nota:

El IA por recuperar de la controladora es por un total de \$350 y el monto del excedente del ISR respecto del IA en el Año 04 es por \$600. En este caso, la controladora podría solicitar la devolución o efectuar la compensación del IA por la cantidad de \$350. Asimismo, la controladora podrá recuperar el IA de sus controladas pagados en ejercicios anteriores a su incorporación a la consolidación, en virtud de que el IA recuperado es menor

al excedente del ISR. Hasta por la diferencia que asciende a \$250 se podría recuperar y siempre y cuando la controlada tenga el ISR mayor al IA del ejercicio.

Se ejemplifica el caso de las controladas, asumiendo que iniciaron a consolidar sus resultados fiscales en el Año 2002.

Datos de las controladas. (Datos supuestos)

	Controlada A					
Concepto	Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	Año 2004	Total
ISR	50	200	350	400	617	1,617
IA	200	250	400	450	450	1,750
Excedente del IA	(150)	(50)	(50)	(50)		(300)
Excedente del ISR					⁽¹⁾ 167	167
Diferencia						

	Controlada B					
ISR	100	230	400	450	1,089	2,269
IA	200	300	500	600	950	2,550
Excedente del IA	(100)	(70)	(100)	(150)		(420)
Excedente del ISR					⁽²⁾ 139	139
Diferencia						

Notas:

⁽¹⁾ Cantidad a recuperar por la controladora $167 \times 59.99\% = 100$, por su parte la controlada A podrá recuperar el remanente $(167 - 100 = 67)$

⁽²⁾ Cantidad a recuperar por la controladora $139 \times 36.00\% = 50$, por su parte la controlada B podrá recuperar el remanente $(139 - 50 = 89)$

Nota:

El Impuesto al Activo por recuperar total de la controlada A es por \$300 y de la B por \$420. El IA de los ejercicios anteriores al inicio de la consolidación –Años 2000 y 2001– de las controladas A y B es por un total de \$200 y \$170, respectivamente. En el Año 2004 ambas tuvieron excedentes del ISR sobre el IA por un total de \$306, por lo que la controladora podría recuperar el IA pagado en ejercicios anteriores hasta por \$306.

En virtud de que ambas controladas se ubican en el supuesto de tener excesos del ISR sobre el IA en el Año 2004, han pagado el IA en ejercicios anteriores a su incorporación a la consolidación y no han recuperado cantidad alguna de dicho impuesto, la controladora podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del IA pagado por sus controladas, bajo los siguientes lineamientos:

- El monto de la devolución o compensación se determinará en proporción a la participación consolidable que se tenga al cierre del ejercicio en que se genere el derecho a la devolución. En el caso particular, suponemos que la participación accionaria de la controladora en su controlada A es del 99.99%, por lo que la participación consolidable sería del 59.99%, entonces la cantidad de IA que la controladora podría recuperar de su controlada A sería por \$120 ($200 \times 59.99\%$). En el caso de la controlada B la participación accionaria es del 60%, por lo que la participación consolidable sería del 36%, entonces la cantidad del IA que la controladora podría recuperar de su controlada B sería por \$61 ($170 \times 36\%$).

- La recuperación del IA de las controladas se hará con base al método de últimas entradas primeras salidas, es decir identificando el IA pagado en el ejercicio más antiguo. En el ejemplo, la recuperación de ambas controladas sería respecto del IA pagado en el Año 2000.
- En caso de que dos o más controladas tengan el IA pagado en el mismo ejercicio, que es el caso del ejemplo, se aplicará primero el que corresponda a aquella sobre la que la controladora tenga mayor participación consolidable. En este caso sería primeramente respecto de la controlada A, ya que esta participación es del 59.99%, entonces la recuperación quedaría como sigue:

Resumen para identificar las cantidades por recuperar por la controladora. (Cantidades supuestas).

Concepto	Año 2000	Año 2001	Total	Aplicación	IA por recuperar
IA de la controlada A	150	50			
Participación consolidable	59.99%	59.99%			
IA por recuperar	90	30	120	100	20
IA de la controlada B	100	70			
Participación consolidable	36.00%	36.00%			
IA por recuperar	36	25	61	50	11
Totales	126	55	181	150	31
Aplicación por años	126	24		150	
Remanente	0	31			

- asimismo, se establece que en caso de que la antigüedad y la participación consolidable de las controladas sean coincidentes, se considerará del importe mayor al menor, y si persiste la igualdad se aplicará indistintamente el IA pagado por cualquiera de las controladas.

Por otra parte se establecen en esta regla diversas precisiones, mismas que se tratan a continuación:

a) La controlada podrá reducir del monto del ISR del ejercicio que deba entregar a la controladora en el ejercicio siguiente a aquél que la sociedad obtuvo la recuperación del IA, el monto del IA que hubiese sido recuperado.

b) La controladora deberá llevar un registro individual por cada una de sus controladas, en el cual registrará, por ejercicio fiscal, el monto del IA pagado por sus controladas con anterioridad a su incorporación al régimen de consolidación, asentando también el monto de las devoluciones obtenidas o compensaciones efectuadas, así como los efectos de la incorporación o desincorporación de controladas y

disminuciones en la tenencia accionaria. Asimismo, la controladora deberá informar a sus controladas el monto del IA que recuperó.

c) Las controladas también deberán llevar un registro individual en el cual asentarán el monto del IA pagado con anterioridad a su incorporación a la consolidación, así como las recuperaciones de la parte minoritaria y del impuesto que hubiesen reducido con motivo de la recuperación efectuada por la controladora.

d) Ambos registros deberán anexarse al dictamen fiscal.

Se previene que en el caso de que la participación consolidable de la controladora en las controladas disminuya de un ejercicio a otro, la controladora deberá pagar ante las oficinas autorizadas el impuesto que respecto de dicha 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 dicha participación. Se precisa que 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 controladora con motivo de la variación en la tenencia accionaria.

Desincorporación.

Se dispone en el sexto párrafo, del artículo 71 de la LISR cómo proceder en el caso de la desincorporación de controladas. Al respecto, se establece que la controladora disminuirá del monto del IA

consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, y en el caso de que el monto del IA 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.

La controladora entregará a la controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del IA que le corresponda.

El sistema de desincorporación es muy sencillo y transparente. La situación que se identifica es la complejidad para la controlada que se desincorpora, al momento de recuperar el IA, más aún cuando el grupo calculó su impuesto en participación accionaria.

Por otra parte, es importante señalar que cuando el grupo calculó el IA en participación accionaria, en cuyo caso los pagos provisionales fueron entregados a la controladora; en el ejercicio en que se desincorpora la controlada, deberá cumplir con sus propias obligaciones, entre ellas, efectuar los pagos provisionales directamente a las autoridades fiscales.

Por otra parte, a través de la regla 4.10. de la RMISC 2003 se establece que en el caso de una desincorporación de una controlada, ésta sólo tendrá derecho a la devolución del IA pagado con anterioridad de su incorporación, cuando no hubiese efectuado la

reducción a que se refiere el inciso a) anterior. Asimismo, deberá presentar copia de la declaración complementaria en la cual la controladora haya enterado ante las oficinas autorizadas el IA que le hubiese sido devuelto o que hubiera compensado en términos de la regla. En este caso, la controlada efectuará en el mismo monto que hubiese enterado la 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 se obtenga la devolución.

El IA dentro del Régimen de Consolidación Fiscal debiera ser sencillo y desafortunadamente no lo es. Las lagunas de la ley, la falta de técnica legislativa y la imposición autoritaria para limitar los beneficios a que tienen derecho los contribuyentes, lo hacen complejo e inexacto. El legislador debiera esforzarse en ordenarlo y simplificarlo y particularmente respeto a los derechos de los contribuyentes, evitando medidas que los violan.

CAPÍTULO 5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

5.1 Ventajas del régimen de consolidación fiscal.

Son pocas las ventajas que podemos señalar respecto al régimen en estudio de la actualidad, puesto que el legislador ha restringido de tal forma las facilidades a los contribuyentes de éste régimen, que hoy en día habría que analizar de manera profunda, que tan conveniente resulta tributar bajo éste régimen. Desde un punto de vista particular, las ventajas que el Régimen de Consolidación Fiscal nos proporciona, son las siguientes:

VENTAJAS.

Las pérdidas fiscales de una empresa pueden aplicarse parcialmente contra las utilidades de otras empresas.

La distribución de dividendos que no provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta es sin gravamen. Este esquema permite flexibilidad y oportunidad en el manejo del flujo del grupo

Por otra parte, este régimen permite el libre flujo de dividendos entre las empresas que conforman el grupo consolidado, sin tener que pagar el Impuesto sobre la Renta hasta que dichos recursos sean distribuidos a personas ajenas a la consolidación y siempre que no se cuente con saldo en la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) consolidada contra el cual aplicarlos. El beneficio del libre flujo de

dividendos sin el pago del impuesto, lo aprovechará la empresa controladora o controladas hasta el porcentaje en que se lleve a cabo la consolidación, debiendo pagar el Impuesto sobre la Renta por parte de interés minoritario de cada empresa, en el momento en que distribuya los dividendos a otra entidad económica y siempre y cuando no tenga saldo de la CUFIN individual.

Estas operaciones son eliminadas del resultado consolidado en la proporción en que la sociedad controladora participe en las controladas, debiéndose pagar el impuesto correspondiente al interés minoritario.

Las pérdidas por venta de acciones, pueden aplicarse contra las utilidades que se obtengan por el mismo concepto, a nivel del grupo. Este régimen es favorable porque no necesariamente la misma empresa que sufre la pérdida debe generar la utilidad por este concepto.

En el régimen de consolidación fiscal, la enajenación entre empresas del Grupo de acciones, inversiones y otros bienes, se lleva a cabo sin el pago del Impuesto sobre la Renta, ya que se considera que estas operaciones se llevan a cabo entre entidades del mismo ente económico, por lo que las mismas no causan impuestos, sino hasta que se realizan con terceros ajenos al Grupo.

El grupo es atribución de la Administración General de Grandes Contribuyentes que en la mayoría de los casos proporciona ventajas en los trámites fiscales (confirmaciones y autorizaciones).

Permite integrar las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conforman el Grupo, y determinar el Impuesto sobre la Renta sobre esta base; de esta manera, se logra que las pérdidas que se tengan en algunas empresas del Grupo se amorticen de inmediato contra las utilidades de otras empresas integrantes del mismo Grupo.

Esto es, bajo este esquema una empresa no tiene que esperar a que en lo individual genere utilidades para amortizar sus pérdidas sufridas en años anteriores, situación que puede generar beneficios financieros adicionales. En caso de que se tenga pérdida consolidada, se podrá amortizar contra la utilidad fiscal consolidada de ejercicios futuros.

5.2 Desventajas del régimen de consolidación fiscal.

En México, el Régimen de Consolidación Fiscal se concibe como un régimen de diferimiento de impuestos y aplicable exclusivamente a grupos con intereses económicos comunes, en donde es posible determinar su base gravable como si se tratara de una sola entidad. La base gravable del grupo es ajustada por ciertas partidas, situación que hace al sistema complejo. El sistema es inflexible puesto que previo a consolidar resultados fiscales se requiere de una serie de trámites que resultan de cierta dificultad para el contribuyente.

DESVENTAJAS.

Consolidar sin atender a la participación accionaria que tiene la controladora en las controladas, es incongruente con la realidad del grupo.

Hacer los pagos provisionales en forma individual, desconoce los resultados consolidados de un grupo común de intereses económicos, no permite visualizar los efectos fiscales a las transacciones intercompañías, en el momento que se llevan a cabo.

La carga administrativa y contable representa costos adicionales.

Consolidar obligatoriamente por cinco años puede representar un costo si no se hacen las proyecciones y evaluaciones iniciales.

Dentro de las desventajas también podemos mencionar que una vez adoptada la opción, la obligación de consolidar se vuelve prácticamente imposible evitar, salvo que se logre contar con autorización de las autoridades fiscales.

Revertir la deducción de las pérdidas fiscales ejercida en la consolidación fiscal cuando caducan en forma individual.

Dejar de consolidar antes de los cinco ejercicios obligatorios, origina el pago de Recargos.

La desincorporación de una controlada ocasiona pago de impuestos adicionales que no tienen relación directa con la salida de tal empresa.

No se cuenta con el período de exención de cuatro ejercicios para efectos del impuesto al activo

Además, en los casos en que se incorporen sociedades controladas, no será sino hasta el ejercicio siguiente en el que se pueda empezar a consolidar, por lo que en este periodo no se podrán aprovechar los beneficios de este régimen.

No hay duda de que el régimen de consolidación fiscal dista mucho de la realidad económica de un grupo de intereses afines, Lamentablemente los legisladores han desnaturalizado este régimen, por lo que valdría la pena que los grupos interesados tanto de la iniciativa privada como la pública reflexionaran en su permanencia, o modificarse para que realmente se convierta en un régimen de consolidación fiscal.

TRATAMIENTO FISCAL DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

CASO PRÁCTICO

EL GRUPO CARVID SE INTEGRA POR LAS SIGUIENTES EMPRESAS:

- * CARVID SACIEDAD CONTROLADORA SA DE CV (Controladora)
- * DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV (controlada)
- * COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV (controlada)

Este grupo comenzó a consolidar su resultado fiscal a partir de Enero de 2003, y presentó aviso para consolidar el Impuesto Sobre la Renta (ISR) así como el Impuesto al Activo.

NOTAS:

- A) Para efectos de este caso práctico se aplicará la LISR para el año 2004.
- B) El impuesto al Activo se determinará de conformidad con el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo.
- C) Se considera que no existen pérdidas por amortizar a nivel consolidado.

RESUMEN DE CÉDULAS

CÉDULA NÚMERO	CONCEPTO	PÁGINA
1	Determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo Consolidados por el ejercicio 2004.	111
1-A	Ajuste del impuesto por modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales Año 2004	112
1-A-a	Modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales ejercicio 2004	113
1-A-b	Determinación del cociente aplicable en las modificaciones de utilidades o pérdidas fiscales.	114
1-B	Determinación del impuesto sobre la renta consolidado por el ejercicio fiscal 2004	115
1-B-a	Determinación del resultado fiscal consolidado ejercicio 2004	116
1-B-b	Datos de las declaraciones individuales de ISR por el ejercicio 2004.	117
1-B-c	Determinación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada al 31 de Diciembre de 2004.	118
1-C	Determinación de la participación consolidable del ejercicio 2004.	119
1-C-a	Determinación de la participación consolidable del ejercicio 2004, a considerar para pagos provisionales del mismo ejercicio.	120
1-C-b	Determinación de la participación promedio diaria, ejercicio 2004	121
1-C-c	Actualización de La pérdida fiscal al 30 de Junio de 2004 (sociedad controladora).	122
1-C-d	Actualización de La pérdida fiscal al 31 de Diciembre de 2004 (distribuidora Carvid).	123
1-D	Determinación de los pagos provisionales consolidados por el ejercicio 2004.	124
1-D-a	Determinación del ISR acreditables del grupo carvid por el ejercicio 2004.	125
1-D-b	Determinación de los pagos provisionales individuales por el ejercicio 2004, (sociedad controladora).	126
1-D-c	Determinación de los pagos provisionales por el ejercicio 2004, (comercializadora Carvid).	127
1-D-d	Determinación de los pagos provisionales por el ejercicio 2004, (distribuidora Carvid).	128
1-E	Resultado fiscal consolidado ejercicio 2003.	129
1-E-a	Resultados fiscales 2003 (individuales).	130
1-E-b	Determinación de la participación consolidable del ejercicio 2003.	131
1-F	Determinación del Impuesto al Activo Consolidado por el Ejercicio 2004.	132
1-F-a	Determinación del Impuesto al Activo por el Ejercicio 2004, (datos individuales).	133

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)
E IMPUESTO AL ACTIVO (I.A.) POR EL EJERCICIO FISCAL 2004

CEDULA 1

IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONSOLIDADO CAUSADO	2,254,573 1-B
IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO	295,153 1-F
	<hr/>
IMPUESTO MAYOR (IMPUESTO SOBRE LA RENTA)	2,254,573
DIFERENCIA ENTRE I.S.R. E I. A.	1,959,420 *

* NOTA: Como podemos observar el Impuesto Sobre la Renta es superior al Impuesto al Activo por lo tanto no hay cantidad a pagar tanto de I.A. como de ISR, ya que en ISR tenemos saldo a favor de \$4,148,044 de acuerdo a lo determinado en la cedula 1-B.

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV

Ajuste del impuesto por modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales Año 2004

CEDULA 1-A

		DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	DIFERENCIA APLICABLE AL IMPUESTO CAUSADO CONSOLIDADO	
	Utilidad fiscal del Año 2003	2,018,012	2,690,807		1-E-a
Por:	Factor de actualización	1.0347	1.0347		
Igual:	Utilidad fiscal actualizada	2,088,098	2,784,259		
Por:	Modificación en los puntos porcentuales (aumento o disminución en participación accionaria)	11.30%	-7.97%		
Igual:	Resultado	235,984	- 221,978		
Por:	Tasa del ISR	33%	33%		
Igual:	Subtotal	77,875	- 73,253		
Por:	Factor consolidable	60%	60%		
Igual:	Impuesto ajustado para adicionar Y/O disminuir	\$46,725		\$2,773	*2

1-B

Factor de actualización

*1

(X)	<u>INPC de Diciembre de 2004</u>	110.7120
	INPC de Diciembre de 2003	106.996
	IGUAL=	1.0347

*1 INPC estimado.

*2 Importe que se disminuye del ISR causado a nivel consolidado.

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
Modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales ejercicio 2004

CEDULA 1-A-a

Año	Empresa	Utilidad Fiscal	% participación consolidable	Resultado fiscal consolidado
Año 2003				
	CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	- 1,350,000	60.00%	- 810,000
	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	2,018,012	51.00%	1,029,186
	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	2,690,807	36.00%	968,691
Resultado fiscal consolidado año 2003				1,187,877
Año 2004				
	CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	10,114,668	60%	6,068,801
	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	- 1,038,530	44.22%	- 459,229
	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	2,771,050	40.78%	1,130,133
Resultado fiscal consolidado año 2004				6,739,705

1-E

1-B-a

Modificaciones a las utilidades o pérdidas fiscales ejercicio 2004

		DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	DIFERENCIA APLICABLE AL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO
	Resultado fiscal consolidado año 2004	6,739,705	6,739,705	6,739,705
Menos:	Modificación actualizada que se resta o suma del resultado	- 277,628	369,963	92,335
Igual:	Resultado fiscal consolidado			6,832,040
Donde:				
	Conceptos que se suman:			
	Fracción II artículo 75 LISR. Utilidad fiscal ajustada (fracción I. Utilidad fiscal - Año 2003 x cociente)	\$1,749,703	3,048,352.59	
	Conceptos que se restan:			
Menos:	Fracción III. Artículo 75 LISR Utilidad fiscal de controlada A	2,018,012	2,690,807	
Igual:	Modificación histórica	- 268,309	357,546	
Por:	Factor de actualización	1.0347	1.0347	
Igual:	Modificación actualizada que se resta del resultado		\$369,963	\$92,335

Factor de actualización

(X)

INPC de Diciembre de 2004 *1 110.7120
 INPC de Diciembre de 2003 106.996

IGUAL= 1.0347

*1 INPC estimado

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
DETERMINACIÓN DEL COCIENTE APLICABLE EN LAS MODIFICACIONES DE UTILIDADES
O PERDIDAS FISCALES

CEDULA 1-A-b

	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	
	% de participación accionaria		
Año 2003	85.00%	60.00%	1-E-b
Año 2004	73.70%	67.97%	1-C-b

cociente

Participación accionaria promedio diaria año 2004	0.74	0.68
Entre:		
Participación accionaria promedio diaria año 2003	0.85	0.60
Igual:		
Cociente	0.8670	1.1329

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV

Determinación del impuesto sobre la renta consolidado por el ejercicio fiscal 2004

CEDULA 1-B

	Concepto	CONTROLADORA	CONTROLADAS		TOTAL	
		CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV		
	Utilidad o pérdida fiscal sociedades controladas (consolidado) actualizadas		459,229	1,130,133	670,903	1-B-b
mas	Utilidad o pérdida fiscal sociedad controladora (consolidado)	6,068,801			6,068,801	1-B-b
Igual:	Utilidad o pérdida fiscal consolidada				6,739,705	
Menos:	Pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a nivel consolidado				0	
mas	Modificaciones a la utilidad o pérdida fiscal de las sociedades controladas de ejercicios anteriores (por aumento o disminución en la participación accionaria)				92,335	1-A-a
Igual:	Resultado fiscal consolidado				6,832,040	
Por	tasa ISR (art. 10 LISR)				33%	
Igual:	Impuesto causado				2,254,673	
Menos:	Ajuste de ISR por modificaciones a la utilidad o pérdida fiscal de las sociedades controladas de ejercicios anteriores (por aumento o disminución en la participación accionaria)				2,773	1-A
Menos:	pagos Provisoriales del ejercicio efectuados (participación consolidable)				6,399,844	1-D
ISR A FAVOR					-4,148,044	

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV**Resultado fiscal consolidado ejercicio 2004**

CEDULA 1-B-a

	Concepto	CONTROLADORA	CONTROLADAS		TOTAL
		CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	
	Utilidad o pérdida fiscal	10,114,668	- 1,038,530	2,771,050	
Por:	Participación consolidable	60.00%	44.22%	40.78%	
Igual:	Utilidad o pérdida fiscal consolidable	6,068,801	-459,229	1,130,133	6,739,705
menos o mas	Modificaciones a la utilidad o pérdida fiscal de las sociedades controladas de ejercicios anteriores (por aumento o disminución en la participación accionaria)				92,335 1-A-a
Igual:	Resultado fiscal consolidado				6,832,040

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV**Datos de las declaraciones individuales de ISR - Año 2004**

CEDULA 1-B-b

	Concepto	controlada	Controladas	
		CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV
	Participación accionaria	100%	70%	80.00%
	Ingresos acumulables	127,456,879	58,745,970	28,745,850
Menos:	Deducciones autorizadas	118,748,926	59,784,500	25,974,800
Igual:	Utilidad/pérdida fiscal	8,707,953	- 1,038,530	2,771,050
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores	1,406,715	0	0
Igual:	Resultado fiscal	10,114,668	- 1,038,530	2,771,050
Por	tasa de ISR	33%	33%	33%
Igual:	impuesto determinado	3,337,841	0	914,447
Menos:	pagos provisionales efectuados	9,462,126	610,495	1,109,877
Igual:	Impuesto a Favor	- 6,124,285	- 610,495	- 195,431

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
Determinación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada
al 31 de Diciembre de 2004

CEDULA 1-B-c

	Saldo de la cufin consolidada al 31 de Diciembre de 2003		645,857
	Factor de actualización		
		^{*1}	
(X)	INPC de Diciembre de 2004	110.7120	
	INPC de Diciembre de 2003	106.996	1.0347
(=)	Saldo actualizado de la cufin consolidada al 31 de Diciembre de 2004		668,268
(+)	Utilidad fiscal neta consolidada del ejercicio de 2004	^{*2}	4,445,314
(=)	Saldo de la cufin consolidada al 31 de Diciembre de 2004		5,113,582

Notas

*1 INPC estimado.

*2 La utilidad fiscal neta consolidada del ejercicio se determinó de la siguiente forma:

	Resultado fiscal consolidado del ejercicio		6,832,040
(-)	Partidas no deducibles ejercicio 2004		132,153
(-)	ISR consolidado del ejercicio 2004		2,254,573
(=)	Utilidad Fiscal Neta consolidada del ejercicio 2004		4,445,314

RESUMEN DE LAS PARTIDAS NO DEDUCIBLES EJERCICIO 2004

	PARTIDAS NO DEDUCIBLES	PORCENTAJE CONSOLIDABLE	TOTAL CONSOLIDABLE
CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	79,584	60%	47,751
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	56,874	44.22%	25,149
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	145,286	40.78%	59,253
			<u>132,153</u>

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
DETERMINACION DE LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE DEL EJERCICIO 2004

CEDULA 1-C

Empresa	Saldo Inicial 2004	Movimientos	Saldo Final 2004	Promedio diario %	Factor	% Participación Consolidable
CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	100	0	100	100%	0.60	60%
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	85	-15	70	73.70%	0.60	44.22%
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	60	20	80	67.97%	0.60	40.78%

1-C-b

1-C-b

**DETERMINACION DE LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE DEL EJERCICIO 2004
A CONSIDERAR PARA PAGOS PROVISIONALES DEL MISMO EJERCICIO.**

CEDULA 1-C-a

Empresa	Saldo Inicial 2004	Movimientos	Saldo Final 2004	Promedio diario %	Factor	% Participación Consolidable
CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2004	100	0	100	100%	0.60	60%
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV Del 01 de enero al 31 de marzo de 2004	85	0	85	85%	0.60	51.00%
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV del 01 de Abril al 31 de Diciembre de 2004	85	-15	70	73.70%	0.60	44.22%
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV del 01 de Enero al 15 de Julio de 2004	60	0	60	60.00%	0.60	36.00%
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV del 16 de Julio al 31 de Agosto de 2004	60	10	70	64.63%	0.60	38.78%
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV del 01 de Septiembre al 31 de Diciembre de 2004	70	10	80	67.97%	0.60	40.78%

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV**Determinación de la participación promedio diaria, ejercicio 2004**

CEDULA 1-C-b

Fecha del incremento Y/O disminución	Incremento Y/O disminución en la participación accionaria	% de participación accionaria	No. de días	% De participación accionaria promedio
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV				
1 de enero de 2004	85	85	90/365	20.96%
1 de Abril de 2004	-15	70	275/365	52.74%
				73.70%
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV				
1 de enero de 2004	60	60	196/365	32.22%
16 de Julio de 2004	10	70	47/365	9.01%
01 de Septiembre de 2004	10	80	122/365	26.74%
				67.97%

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
Actualización de La pérdida fiscal al 30 de Junio de 2004

CEDULA 1-C-c

Saldo de la Pérdida Fiscal al 31 de Diciembre de 2003		1,350,000	1-E-a
PRIMERA ACTUALIZACION			
Factor de actualización			
(X)	INPC de Diciembre de 2003	<u>106.9960</u>	
	INPC de Julio de 2003	104.339	1.0254
(=)	Saldo actualizado de la Pérdida Fiscal al 31 de Diciembre de 2003		1,384,290
SEGUNDA ACTUALIZACION			
Factor de actualización			
(X)	INPC de Junio de 2004	<u>108.7370</u>	
	INPC de Diciembre de 2003	106.996	1.0162
(=)	Saldo actualizado de la Pérdida Fiscal al 30 de Junio de 2004	<u>1,406,715</u>	1-B-b

DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV
Actualización de La pérdida fiscal al 31 de Diciembre de 2004

CEDULA 1-C-d

Saldo de la Pérdida Fiscal al 31 de Diciembre de 2004 1,038,530 1-B-b

PRIMERA ACTUALIZACION

Factor de actualización

	*1		
(X)	INPC de Diciembre de 2004	110.7120	
	INPC de Julio de 2004	109.022	1.0155

(=) Saldo actualizado de la Pérdida Fiscal al 31 de Diciembre de 2004 1,054,627

*1 INPC estimado

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INGRESOS NOMINALES CONSOLIDADOS												
CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	4,707,415	5,073,674	3,773,792	6,413,126	9,787,096	7,127,725	7,361,555	11,157,792	6,525,257	7,101,274	5,384,718	2,060,704
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	1,763,986	1,456,017	2,339,855	829,311	1,136,211	813,900	2,606,576	2,155,999	3,047,006	4,707,604	4,228,322	1,631,817
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	930,524	1,388,336	774,131	811,753	925,002	667,724	724,890	612,123	1,074,721	933,640	1,002,674	1,078,143
TOTAL INGRESOS	7,401,925	7,918,027	6,887,778	8,054,190	11,848,308	8,609,349	10,693,020	13,925,914	10,646,984	12,742,517	10,615,714	4,770,664
TOTAL INGRESOS ACUMULADOS	7,401,925	15,319,952	22,207,731	30,261,920	42,110,229	50,719,578	61,412,598	75,338,512	85,985,496	98,728,014	109,343,727	114,114,391
por : COEFICIENTE DE UTILIDAD	0	0	0	1.062%	1.062%	1.062%	1.062%	1.062%	1.062%	1.062%	1.062%	1.062%
IGUAL: UTILIDAD FISCAL ESTIMADA	0	0	0	321,254	447,033	538,428	651,943	799,777	912,804	1,048,075	1,160,770	1,211,414
MENOS: PERD. EJERC. ANT. CONSOLIDADAS												
IGUAL: UTILIDAD FISCAL DETERMINADA	0	0	0	321,254	447,033	538,428	651,943	799,777	912,804	1,048,075	1,160,770	1,211,414
por : TASA DE IMPUESTO ART. 10 ISR	33%	33%	33%	33%	33%	33%	33%	33%	33%	33%	33%	33%
IGUAL: IMPUESTO DETERMINADO	0	0	0	106,014	147,521	177,661	215,141	263,927	301,225	345,865	383,054	399,767
MENOS: PAGOS PROVISIONALES EN PARTICIPACION CONSOLIDABLE												
IGUAL: IMPUESTO A PAGAR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

1-E

1-D

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV**DETERMINACION DEL ISR ACREDITABLE DEL GRUPO CARVID POR EL EJERCICIO 2004***CEDULA 1-D-a*

	CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	TOTAL	TOTAL ACUMULADO
	PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS % CONSOLIDADO				
ENERO	92,524	7,845	86,266	186,634	186,634
FEBRERO	395,138	6,463	128,708	530,308	716,943
MARZO	293,903	10,456	71,767	376,126	1,093,069
ABRIL	499,454	33,898	0	533,352	1,626,421
MAYO	762,219	11,743	- 75,504	698,458	2,324,879
JUNIO	555,107	8,533	29,204	592,845	2,917,724
JULIO	568,878	27,022	29,431	625,331	3,543,056
AGOSTO	868,969	22,368	24,853	916,190	4,459,245
SEPTIEMBRE	508,187	31,787	41,495	581,469	5,040,714
OCTUBRE	553,047	48,933	36,048	638,028	5,678,743
NOVIEMBRE	419,362	43,914	38,713	501,989	6,180,732
DICIEMBRE	160,488	16,998	41,627	219,112	6,399,844
TOTAL	5,677,275	269,961	452,608	6,399,844	*

*CEDULA 1-D-b**CEDULA 1-D-d**CEDULA 1-D-c*

* NOTA: Es el importe de los pagos provisionales en porcentaje consolidado, que la controladora podrá acreditarse contra el ISR anual consolidado.

DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES POR EL EJERCICIO 2004 (INDIVIDUAL)

CEDULA 1-D-b

	INGRESO	INGRESOS ACUMULABLES	COEFICIENTE DE UTILIDAD	UTILIDAD FISCAL ESTIMADA	PERDIDAS DE EJER. ANT. ACT.	UTILIDAD FISCAL DETERMINADA	TASA DE I.S.R	PAGOS PROV. DEL MES	PAGOS PROV ANTERIORES	RETENCIONES DE I. S. R.	TOTAL PAGADO	PARTICIPACION COSOLIDABLE 60%
ENERO	7,845,692	7,845,692	0.236	1,851,583	1,384,290	467,293	33%	154,207	0	0	154,207	92,524
FEBRERO	8,456,123	16,301,815	0.236	3,847,228	1,384,290	2,462,938	33%	812,770	154,207	0	658,563	395,138
MARZO	6,289,654	22,591,469	0.236	5,331,587	1,384,290	3,947,297	33%	1,302,608	812,770	0	489,838	293,903
ABRIL	10,688,543	33,280,012	0.236	7,854,083	1,384,290	6,469,793	33%	2,135,032	1,302,608	0	832,424	499,454
MAYO	16,311,826	49,591,838	0.236	11,703,674	1,384,290	10,319,384	33%	3,405,397	2,135,032	0	1,270,365	762,219
JUNIO	11,879,542	61,471,380	0.236	14,507,246	1,384,290	13,122,956	33%	4,330,575	3,405,397	0	925,179	555,107
JULIO	12,269,258	73,740,638	0.236	17,402,791	1,406,715	15,996,075	33%	5,278,705	4,330,575	0	948,129	568,878
AGOSTO	18,596,320	92,336,958	0.236	21,791,522	1,406,715	20,384,807	33%	6,726,986	5,278,705	0	1,448,281	868,969
SEPTIEMBRE	10,875,429	103,212,387	0.236	24,358,123	1,406,715	22,951,408	33%	7,573,965	6,726,986	0	846,978	508,187
OCTUBRE	11,835,456	115,047,843	0.236	27,151,291	1,406,715	25,744,575	33%	8,495,710	7,573,965	0	921,745	553,047
NOVIEMBRE	8,974,530	124,022,373	0.236	29,269,280	1,406,715	27,862,565	33%	9,194,646	8,495,710	0	698,936	419,362
DICIEMBRE	3,434,506	127,456,879	0.236	30,079,823	1,406,715	28,673,108	33%	9,462,126	9,194,646	0	267,479	160,488
TOTAL		127,456,879						267,479			9,462,126	5,677,275

NOTA 1: La Controladora entregará a las autoridades fiscales la cantidad de \$9,462,126 por concepto de pagos provisionales, como si no hubiera consolidación fiscal.

NOTA 2: El coeficiente de utilidad que se utiliza, corresponde al ejercicio 2002 (supuesto), ya que en el ejercicio 2003 la Controladora tuvo pérdida fiscal, por lo tanto no hay coeficiente de utilidad del 2003.

DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES POR EL EJERCICIO 2004

CEDULA 1-D-c

	INGRESO	INGRESOS ACUMULABLES	COEFICIENTE DE UTILIDAD	UTILIDAD FISCAL ESTIMADA	PERDIDAS DE EJER. ANT.	UTILIDAD FISCAL DETERMINADA	TASA DE I.S.R	PAGOS PROV. DEL MES	PAGOS PROV ANTERIORES	RETENCIONES DE I. S. R.	TOTAL PAGADO	PARTICIPACION COSOLIDABLE 40.78%
ENERO	2,584,789	2,584,789	0.248	641,028	0	641,028	33%	211,539	0	0	211,539	86,266
FEBRERO	3,856,489	6,441,278	0.248	1,597,437	0	1,597,437	33%	527,154	211,539	0	315,615	128,708
MARZO	2,150,365	8,591,643	0.248	2,130,727	0	2,130,727	33%	703,140	527,154	0	175,986	71,767
ABRIL	2,254,870	10,846,513	0.117	1,269,042	0	1,269,042	33%	418,784	703,140	0	0	0
MAYO	2,569,450	13,415,963	0.117	1,569,668	0	1,569,668	33%	517,990	703,140	0	185,150	75,504
JUNIO	1,854,789	15,270,752	0.117	1,786,678	0	1,786,678	33%	589,604	517,990	0	71,613	29,204
JULIO	1,869,236	17,139,988	0.117	2,005,379	0	2,005,379	33%	661,775	589,604	0	72,171	29,431
AGOSTO	1,578,450	18,718,438	0.117	2,190,057	0	2,190,057	33%	722,719	661,775	0	60,944	24,853
SEPTIEMBRE	2,635,412	21,353,850	0.117	2,498,400	0	2,498,400	33%	824,472	722,719	0	101,753	41,495
OCTUBRE	2,289,456	23,643,306	0.117	2,766,267	0	2,766,267	33%	912,868	824,472	0	88,396	36,048
NOVIEMBRE	2,458,740	26,102,046	0.117	3,053,939	0	3,053,939	33%	1,007,800	912,868	0	94,932	38,713
DICIEMBRE	2,643,804	28,745,850	0.117	3,363,264	0	3,363,264	33%	1,109,877	1,007,800	0	102,077	41,627
TOTAL	28,745,850							102,077			1,109,877	452,608

NOTA 1: La Controlada entregará a las autoridades fiscales la cantidad de \$1,109,877 por concepto de pagos provisionales, como si no hubiera consolidación fiscal

NOTA 2: El coeficiente de utilidad se obtiene de las cifras del ejercicio 2003, (cédula 1-E-a)

Utilidad Fiscal	2,690,807	Igual: 0.117
Ingresos nominales	22,875,400	

DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV

DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES POR EL EJERCICIO 2004

CEDULA 1-D-d

INGRESO	INGRESOS	COEFICIENTE	UTILIDAD FISCAL	PERDIDAS	UTILIDAD FISCAL	TASA DE	PAGOS	PAGOS PROV	RETENCIONES	TOTAL	PARTICIPACION	
	ACUMULABLES	DE UTILIDAD	ESTIMADA	DE EJER. ANT.	DETERMINADA	I.S.R	PROV. DEL MES	ANTERIORES	DE I. S. R.	PAGADO	COSOLIDABLE 44.22%	
ENERO	3,458,796	3,458,796	0.0157	54,303	0	54,303	33%	17,920	0	180	17,740	7,845
FEBRERO	2,854,936	6,313,732	0.0157	99,126	0	99,126	33%	32,711	17,740	356	14,615	6,463
MARZO	4,587,950	10,901,682	0.0157	171,156	0	171,156	33%	56,482	32,355	480	23,646	10,456
ABRIL	1,875,420	12,777,102	0.0315	402,479	0	402,479	33%	132,818	56,002	159	76,657	33,898
MAYO	2,569,450	15,346,552	0.0315	483,416	0	483,416	33%	159,527	132,659	312	26,556	11,743
JUNIO	1,840,569	17,187,121	0.0315	541,394	0	541,394	33%	178,660	159,215	147	19,298	8,533
JULIO	5,894,563	23,081,684	0.0315	727,073	0	727,073	33%	239,934	178,513	312	61,109	27,022
AGOSTO	4,875,620	27,957,304	0.0315	880,655	0	880,655	33%	290,616	239,622	411	50,583	22,368
SEPTIEMBRE	6,890,560	34,847,864	0.0315	1,097,708	0	1,097,708	33%	362,244	290,205	154	71,884	31,787
OCTUBRE	10,645,870	45,493,734	0.0315	1,433,053	0	1,433,053	33%	472,907	362,090	159	110,659	48,933
NOVIEMBRE	9,562,012	55,055,746	0.0315	1,734,256	0	1,734,256	33%	572,304	472,748	248	99,308	43,914
DICIEMBRE	3,690,224	58,745,970	0.0315	1,850,498	0	1,850,498	33%	610,664	572,056	169	38,439	16,998
TOTAL	58,745,970							38,360			610,495	269,961

NOTA 1 : La Controlada entregará a las autoridades fiscales la cantidad de \$610,495 por concepto de pagos provisionales, como si no hubiera consolidación fiscal.

NOTA 2: El coeficiente de utilidad se obtiene de las cifras del ejercicio 2003, (cédula 1-E-a)

Utilidad Fiscal	2,018,012	Igual: 0.0315
Ingresos nominales	63,894,526	

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV

Resultado fiscal consolidado ejercicio 2003

CEDULA 1-E

	Concepto	CONTROLADORA	CONTROLADAS		TOTAL
		CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	
	Utilidad o pérdida fiscal	- 1,350,000	2,018,012	2,690,807	
Por:	Participación consolidable	60.00%	51.00%	36.00%	
Igual:	Utilidad o pérdida fiscal consolidable	-810,000	1,029,186	968,691	1,187,877
Menos:	Pérdidas pendientes de disminuir a la incorporación al régimen y actualizadas, en participación consolidable				
		0	0	0	0
Igual:	Resultado fiscal consolidado				1,187,877

1-E-a

1-E-b

determinacion del coeficiente de utilidad consolidado aplicable al ejercicio 2004

	Concepto	CONTROLADORA	CONTROLADAS		TOTAL
		CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	
	ingresos nominales 2003	118,459,750	63,894,526	22,875,400	
Por:	Participación consolidable	60.00%	51.00%	36.00%	
Igual:	ingresos nominales consolidables 2003	71,075,850	32,586,208	8,235,144	111,897,202
	utilidad o perdida fiscal consolidable	-810,000	1,029,186	968,691	1,187,877
Igual:	coeficiente de utilidad consolidado				1.062%

1-E-b

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV**resultados fiscales 2003**

CEDULA 1-E-a

		controlada	Controladas	
	Concepto	CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV
	Participación accionaria	100%	85%	60.00%
	Ingresos acumulables	118,459,750	63,894,526	22,875,400
Menos:	Deducciones autorizadas	119,809,750	61,876,514	20,184,593
Igual:	Utilidad/pérdida fiscal	- 1,350,000	2,018,012	2,690,807
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores	0	0	0
Igual:	Resultado fiscal	- 1,350,000	2,018,012	2,690,807

NOTA: Los datos reflejados en la cédula son cifras supuestas, con las que cerró la controladora y las controladas el ejercicio 2003.

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV**DETERMINACION DE LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE DEL EJERCICIO 2003***CEDULA 1-E-b*

Empresa	Participación accionaria	Participación accionaria promedio diaria	Factor de consolidación	% Participación Consolidable
CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV	100	100%	60.00%	60.00%
DISTRIBUIDORA CARVID SA DE CV	85	85.00%	60.00%	51.00%
COMERCIALIZADORA CARVID SA DE CV	60	60.00%	60.00%	36.00%

NOTA: Los porcentajes de ésta cédula son datos supuestos, y son necesarios para determinar la participación consolidable de 2004.

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
DETERMINACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO POR EL EJERCICIO 2004

CEDULA 1-F

CONCEPTO	CARVID SOCIEDAD	DISTRIBUIDORA CARVID	COMERCIALIZADORA	TOTAL
	CONTROLADORA SA DE CV	SA DE CV	CARVID SA DE CV	
PARTICIPACION CONSOLIDABLE	60%	44.22%	40.78%	
PROMEDIOS:				
(+) ACTIVOS FINANCIEROS	5,075,714	2,029,571	1,423,120	8,528,404
(+) ACTIVOS FIJOS Y CARGOS DIFERIDOS	4,107,427	1,100,965	480,774	5,689,166
(+) TERRENOS	0			0
(+) INVENTARIOS	2,613,773	1,723,010	1,174,342	5,511,126
(=) IGUAL	11,796,914	4,853,546	3,078,236	19,728,697
(-) MENOS				
PROMEDIOS				
DEUDAS CONSIDERADAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO	2,337,870	838,548	154,896	3,331,315
(=) BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO	9,459,044	4,014,998	2,923,340	16,397,382
(X) TASA	1.8%	1.8%	1.8%	1.8%
(=) IMPUESTO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO	170,263	72,270	52,620	295,153 *

* Nota: Este importe, deberá compararse con el ISR consolidado a cargo del ejercicio, y si éste último es mayor, no se pagará Impuesto al Activo.

CARVID SOCIEDAD CONTROLADORA SA DE CV
DETERMINACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO POR EL EJERCICIO 2004

CEDULA 1-F-a

CONCEPTO	CARVID SOCIEDAD	DISTRIBUIDORA	COMERCIALIZADORA
	CONTROLADORA SA DE CV	CARVID SA DE CV	CARVID SA DE CV
PROMEDIOS:			
(+) ACTIVOS FINANCIEROS	8,459,523	4,589,712	3,489,750
(+) ACTIVOS FIJOS Y CARGOS DIFERIDOS	6,845,712	2,489,745	1,178,945
(+) TERRENOS	0	0	0
(+) INVENTARIOS	4,356,289	3,896,450	2,879,450
(=) IGUAL	19,661,524	10,975,907	7,548,145
(-) MENOS			
PROMEDIOS			
DEUDAS CONSIDERADAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO	3,896,450	1,896,345	379,801
(=) BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO	15,765,074	9,079,562	7,168,344
(X) TASA	1.8%	1.8%	1.8%
(=) IMPUESTO DEL EJERCICIO	283,771	163,432	129,030

NOTA: Los datos reflejados en la cédula son cifras supuestas, con las que cuenta cada una de las empresas.

ANEXO

**REFORMAS FISCALES PARA EL AÑO 2005 DEL RÉGIMEN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

REFORMAS AL ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN.

Reforma, Artículos 68 Fracción I Tercer Párrafo, 72, Fracción II, primer párrafo; segundo y tercer párrafos; Derogación artículo 68, penúltimo párrafo y 72, Fracción IV. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para atenuar el efecto que tendrán las empresas derivado del cambio de deducción de compras por el costo de ventas, se incrementa la participación consolidable, además de realizarse las siguientes modificaciones:

- La participación consolidable será la participación accionaria que una controladora tenga en el capital social de una controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Hasta el ejercicio 2004 se consideraba tan solo el 60%.
- La participación consolidable de las controladoras será del 100%, lo que representa un incremento de 40 puntos porcentuales respecto del ejercicio anterior.
- La controladora presentará su declaración de consolidación y la deberá acompañar de toda la información que permita determinar su utilidad o pérdida fiscal como si no consolidara.
- Dado que la participación consolidable es al 100%, se elimina para la controladora la opción para efectuar el cálculo del valor del activo consolidado del ejercicio, en dicha participación; además, la obligación de presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación; así mismo, el factor aplicable para la controladora cuando varía su tenencia accionaria en una controlada, como sigue :

Utilidad fiscal obtenida por la controlada en cada uno de dichos ejercicios anteriores, en los puntos porcentuales en que varió la participación accionaria

Por: Tasa de ISR

Igual: Impuesto a pagar (de disminuir la participación accionaria) o a disminuir (de incrementar la participación accionaria) del impuesto consolidado.

COSTO FISCAL DE LAS ACCIONES ENAJENADAS POR CONTROLADORAS.

Reforma Artículo 74 Fracción I y II; adición Fracción IV. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se incorpora al texto de ley, el procedimiento establecido en la regla 3.5.11 de la Resolución miscelánea fiscal 2004 (RMISC 2004), debido a que en la ley no se consideraba la diferencia de CUFIN, sino las utilidades o pérdidas de la emisora, situación que resultaba contraria a la mecánica general.

PAGOS PROVISIONALES DE LAS SOCIEDADES CONTROLADAS.

Reforma Artículo 76 Fracción II. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En virtud de que la participación consolidable de las controladoras será del 100%, se transfiere a éstas la obligación de entregar el impuesto resultante de los pagos provisionales de las controladas en la participación consolidable; no obstante éstas últimas enterarán ante las oficinas autorizadas la parte correspondiente a la participación no consolidable.

PAGOS PROVISIONALES DE LA CONTROLADORA

Reforma: artículo 77, quinto párrafo. Adición cuarto párrafo; derogación, segundo, tercer y cuarto párrafos.

A consecuencia de que la participación consolidable de las controladoras será del 100%, se ajusta al texto de ley para señalar que efectuará únicamente pagos provisionales consolidados, eliminando la obligación de efectuarlos además por ella misma.

Cabe señalar, que tratándose de el primer ejercicio en el que se determine el resultado fiscal consolidado, la controladora y las controladas continuarán efectuando sus pagos provisionales en forma individual y en la declaración de consolidación acreditará dichos pagos provisionales efectivamente enterados, en la participación consolidable que tenga en cada una de las sociedades controladas en dicho ejercicio hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades, en la participación consolidable.

PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN DE CONTROLADORAS.

Artículo tercero transitorio, fracción X. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A efecto de contar con un control tributario mas estricto sobre la consolidación, se obliga a las sociedades controladoras, en el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, correspondiente al ejercicio fiscal de 2004 presentar como anexo de dicho dictamen, la información del monto de ISR e IA que hubieran diferido con motivo de la consolidación desde la fecha en la que ejercieron la acción de consolidación y hasta el 31 de Diciembre de 2004.

A partir del dictamen correspondiente al 2005 y posteriores, esta obligación continuará respecto del ejercicio dictaminado correspondiente. En el evento de no

presentar esta información se considera que existirá desconsolidación y deberá pagarse el impuesto relativo.

La anterior obligación sufre de dos deficiencias:

- El dictamen debe presentarse con la obligación que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación; por ende, es incorrecto que se obligue a la presentación de un anexo diverso a través de la LISR.
- No se entiende exactamente a que se refiere con el impuesto diferido, ya que ese diferimiento es un efecto propio de la consolidación y que finalmente se presenta y observa nítidamente en el momento de la consolidación.

MODIFICACIÓN A LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE.

A consecuencia de la modificación a la participación consolidable, se precisa en el artículo tercero transitorio, que tratándose de aquellos conceptos afectados con una proporción consolidable al 60%, y que a partir de 2005 se les tenga que revertir algún efecto, se seguirá considerando ese 60%, como se enlista a continuación:

Pagos provisionales de 2005. (Capítulo sexto del título segundo y demás disposiciones aplicables). Artículo tercero transitorio, Fracción XIV, LISR.

- La controladora que hubiere calculado el valor del activo consolidado del ejercicio 2004, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 68 de la LISR, determinará los pagos provisionales consolidados de 2005 dividiendo el IA consolidado de 2004 actualizado, entre el factor de 0.60.

- En la declaración de consolidación, se acreditarán los pagos provisionales efectivamente enterados por la controladora y las controladas en la participación consolidable del 60%; hasta por el monto del impuesto causado en el ejercicio por cada una de dichas sociedades, en la misma participación. Lo anterior también será aplicable para los efectos de los pagos provisionales del IA.
- Tratándose de los pagos provisionales a cargo de las controladas, los calcularán como si no hubiera consolidación, y enterarán el impuesto que resulte ante las oficinas autorizadas. En el caso de las controladoras, efectuarán los mencionados pagos por sus ingresos propios, como si no hubiera consolidación, y enterarán el impuesto que resulte ante las oficinas autorizadas.
- En los pagos provisionales de la controladora, podrá acreditar contra los pagos provisionales consolidados, los pagos provisionales efectivamente enterados, por cada una de las controladas y por ella misma (determinados como se dispone en la fracción anterior), en la participación consolidable del 60%. La controladora no podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por las controladas o por ella misma.

Pérdidas generadas en la consolidación y que se encuentran pendientes de disminuir (artículo 68 del ISR). Artículo tercero transitorio, Fracción XV, LISR.

- Si alguna de las empresas que participan en la consolidación obtuvo pérdidas fiscales en el periodo comprendido de 1999 a 2004 que estén pendientes de disminuir, al determinar el resultado fiscal consolidado de 2005 y hasta en tanto se agoten dichas pérdidas, se considerarán las utilidades fiscales de dichas sociedades con base en una proporción consolidable al 60%.

- Para la determinación de los pagos provisionales de dichos ejercicios, se tomarán los ingresos de éstas sociedades en la proporción consolidable del 60%.
- Para la amortización de las pérdidas, se considerarán en primera instancia aquellas pendientes de disminuir correspondientes al ejercicio más antiguo hasta agotarlas.

Pérdidas fiscales generadas de 1999 a 2004, así como pérdidas en enajenación de acciones generadas de 2002 a 2004 (artículo 68, segundo y tercer párrafos, LISR). Artículo tercero transitorio, Fracción XVI, LISR.

- Las pérdidas fiscales generadas de 1999 a 2004, así como las pérdidas en enajenación de acciones generadas de 2002 a 2004 obtenidas por las controladas, que deban adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en el que se pierda el derecho a disminuirlas, se considerarán en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio en que se pierda el derecho, multiplicada por el factor de 0.60.
- Las pérdidas obtenidas por la controladora, que deban adicionarse o disminuirse, se considerarán en la participación consolidable en la que se hayan incorporado para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio relativo.

CUFIN consolidada, inclusión de dividendos percibidos por la controladora (artículo 69 fracción II, LISR). Artículo tercero transitorio, Fracción XVII, LISR.

Los dividendos que perciba la controladora de sus controladas que provengas del saldo de su CUFIN generada de 1999 a 2004, se considerarán en la parte correspondiente a la participación accionaria promedio diaria que la controladora tenga en el capital social de la controlada, a la fecha en que se perciba el dividendo, multiplicada por el factor de 0.40.

Declaración complementaria por desincorporación. Aplicación de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir y de las pérdidas en enajenación de acciones (artículo 71 tercer párrafo, LISR). Artículo tercero transitorio, Fracción XVIII, LISR.

- La controladora sumará las pérdidas fiscales generadas en los años de 1999 a 2004, así como las pérdidas en enajenación de acciones generadas en los años de 2002 a 2004, pendientes de disminuir, correspondientes a la sociedad (es) que se desincorporan, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio inmediato anterior multiplicada por el factor de 0.60.
- Las pérdidas obtenidas por la controladora que se desconsolida, se considerarán en la participación consolidable en la que se hubiesen incorporado para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal consolidada del ejercicio de que se trate.

Impuesto Sobre la Renta a pagar o a disminuir por variación en la tenencia accionaria (artículo 75, segundo y tercer párrafos, LISR). Artículo tercero transitorio, Fracción XVIII, LISR.

- Cuando varíe la tenencia accionaria, el ISR a pagar o a disminuir según disminuya o incremente la participación accionaria, tratándose de utilidades

fiscales generadas de 1999 a 2004, se multiplicará por el factor de 0.60, siempre que la controladora no haya estado a los dispuesto en el primer párrafo, de la fracción XXXI, del artículo segundo, de las disposiciones transitorias de la LISR 2002.

- Conceptos especiales de consolidación conforme a la fracción XXXIII, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la ley del ISR 2002.
- La controladora que hubiera optado por determinar los conceptos especiales de consolidación, conforme a la disposición transitoria de referencia, para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada de los ejercicio de 2005 y posteriores, continuarán determinándolos conforme al procedimiento establecido en dicha disposición, considerando la participación consolidable a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la LISR, en lugar de la establecida en el tercer párrafo de la fracción primera del artículo 57-E de la LISR vigente hasta el 31 de Diciembre de 2001.

ABREVIATURAS

ACJGC: Administración Central Jurídica General de Contribuyentes

CECs: Conceptos especiales de consolidación

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CPR: Contador Público Registrado

CUFIN: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

CUFINRE: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

DOF: Diario Oficial de la Federación.

IAC: Impuesto al Activo.

ISR: Impuesto Sobre la Renta.

LGSM: Ley General de Sociedades Mercantiles.

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta.

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

RLIA: Reglamento del Impuesto al Activo.

RLISR: Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

RMISC: Resolución miscelánea Fiscal.

SAT: Servicio de Administración tributaria.

TERREFIS: Territorios de régimen Fiscal preferente.

UFIN: Utilidad Fiscal Neta.

UFINR: Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

CONCLUSIONES

Como puede apreciarse a través del estudio del Régimen de consolidación fiscal, en la actualidad no resulta conveniente tributar bajo este esquema, debido a que el legislador lo ha modificado de tal manera que el consolidar resultados ya no representa un beneficio como lo fue en sus inicios cuando se permitía la consolidación al 100% , es evidente que la reforma de 1999 y de 2002 fueron con el único fin de aumentar la recaudación, de esta forma se perdió la esencia de la consolidación, la cual es considerar un grupo de empresas como una sola unidad de negocios para fines fiscales , además que ya no representa el ahorro en el pago de impuestos que se tenía en el régimen anterior, puesto que el 100% del impuesto causado en los pagos provisionales se debe enterar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Actualmente se puede afirmar que la consolidación fiscal, únicamente se da a nivel anual: sin embargo, las compañías que actualmente se encuentran ejerciendo la opción de consolidar y que se vieron beneficiados con el régimen de consolidación fiscal de años anteriores, se encuentran prácticamente obligados a seguir

consolidando porque el desconsolidar les representaría un alto costo financiero.

No obstante lo anterior, considero que no es una generalidad que el optar por el régimen de consolidación fiscal no resulte benéfico para los grupos de empresas, puesto que se pudo constatar la existencia de consideraciones dentro del régimen que deberán ser evaluadas previamente dependiendo de la situación particular de cada grupo de empresas para una adecuada toma de decisiones.

En el presente trabajo, se pudieron evaluar diversas situaciones que en un momento dado sirven de apoyo para concretar las operaciones de una empresa. Se pudo constatar la complejidad de los controles que el Régimen de Consolidación fiscal, así como también los beneficios temporales, como por ejemplo el que otorga al no gravar los dividendos cuando no provienen de CUFIN y CUFINRE; sin embargo, hay que considerar que al desconsolidar el grupo o desincorporar una controlada el impuesto que se difirió deberá ser pagado.

En el caso del Impuesto al Activo del Régimen de consolidación Fiscal debiera ser sencillo y desafortunadamente no lo es. Las lagunas de la ley, la falta de técnica legislativa y la imposición autoritaria para limitar

los beneficios a que tienen derecho los contribuyentes, lo hacen complejo e inexacto. El legislador debiera esforzarse en ordenarlo y simplificarlo y particularmente el respeto a los derechos de los contribuyentes, evitando medidas que los violan.

Conforme a lo anterior, habría que recapitular, bajo el contexto nacional e internacional actual, la continuidad o no del régimen, y en su caso, llevar al cabo reformas fiscales que busquen verdaderamente incentivar y promover la inversión de capital y generación de empleos.

No hay duda de que el régimen de consolidación fiscal dista mucho de la realidad económica de un grupo de intereses afines, Lamentablemente los legisladores han desnaturalizado este régimen, por lo que valdría la pena que los grupos interesados tanto de la iniciativa privada como la pública reflexionaran en su permanencia, o modificarse para que realmente se convierta en un régimen de consolidación fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

CARCAMO, Sabido L. Descripción y análisis crítico de la consolidación fiscal 1999. Editorial colección Estudios Fiscales Académicos 1era. Edición. México, 1999.

CORRAL, Moreno M. Estudio práctico del Impuesto Sobre la Renta para personas morales. Ediciones fiscales ISEF, 5ta Edición. México, 2002.

HERNANDEZ, Sampieri, R. Metodología de la investigación. Editorial McGraw Hill. México, 2000.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A. C. Principios de contabilidad generalmente aceptados 15 Edición, México 2002.

LICONA, Ballesteros T. Reestructuración corporativa y consolidación de estados financieros. Editorial el autor. México, 2001.

MACIAS, Pineda R., SANTILLANA, González J. R. El análisis de los estados financieros Editorial ECAFSA, Quinta Edición. México, 1999.

NAVARRO, Rodríguez A. La consolidación Fisca. Editorial Themis. México, 1986.

PERDOMO, Moreno A. Análisis e interpretación de los estados Financieros. Editorial Ecafsa. 5ta edición. México, 1999.

RAMÍREZ, Villegas E. Propuestas al Régimen de consolidación Fiscal. Editorial Dofiscal Editores 1era edición. México, 2002.

LEYES Y CÓDIGOS:

Ley del Impuesto sobre la renta

Editorial ECAFSA México D. F. 2004.

Ley del Impuesto al Activo

Editorial ECAFSA México D. F. 2004.

Código Fiscal de la Federación

Editorial ECAFSA México D. F. 2004.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Editorial ECAFSA México D. F. 2004.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo

Editorial ECAFSA México D. F. 2004.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Editorial ECAFSA México D. F. 2004

Resolución Miscelánea Fiscal 2003

Diario Oficial de la federación, publicado el 31 de marzo de 2003.

REVISTAS:

NUEVO CONSULTORIO FISCAL. Editorial UNAM. Edición No. 262. México. 2001.

PRACTICA FISCAL. Taxxx Editores. Edición 349. México. 2004.

PRONTUARIO FISCAL DE ACTUALIZACIÓN. Editorial Gasca Sisco. Edición 295.

México. 2002.

PAGINAS DE INTERNET:

www.sat.gob.mx

www.shcp.gob.mx