

169
2 ej

Universidad Nacional Autónoma de México



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ARAGON
AREA DE DERECHO

LA CONSOLIDACION FISCAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JORGE FEDERICO HINOJOSA MONDRAGON

Asesor de Tesis:
LIC. HILARIO SANCHEZ CORTES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



San Juan de Aragón, Edo. de México

1990



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

LA CONSOLIDACION FISCAL

<u>Capítulo</u>		<u>Página</u>
	Introducción	1
I	Sociedades Mercantiles	2
	A) Antecedentes Generales e Históricos	2
	B) Personalidad de las Sociedades	6
	C) El Acto Constitutivo Social	12
	D) Clasificación de los diferentes tipos de Sociedades Mercantiles	16
	- a) Sociedad en Nombre Colectivo	17
	- b) Sociedad en Comandita Simple	19
	- c) Sociedad de Responsabilidad Limitada	20
	- d) Sociedad Cooperativa	22
	- e) Sociedad en Comandita por Acciones	23
	- f) Sociedad Anónima	25
II	A) Antecedentes de la Sociedad Controladora en México	34
	B) Elementos de la Consolidación Fiscal	68
	- a) Sociedad Controladora	68
	- b) Sociedad Controlada	74

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
C) Personas morales que no pueden ingresar al régimen de Sociedades Controladoras	82
- a) Las personas morales con fines no lucrativos y las sociedades de inversión comunes y de renta fija.	83
- b) Instituciones de crédito, de seguros de fianzas, organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio.	84
- c) Las residentes en el extranjero aún cuando tengan establecimiento permanente en el País.	84
- d) Sociedades en Liquidación	85
- e) Las sociedades y asociaciones civiles, así como las Sociedades Cooperativas.	85
- f) La personas morales que opten por pagar el impuesto sobre la renta en términos de la Sección II del Capítulo VI del -- Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	86

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
D) Determinación de la Participación Accionaria Promedio	100
E) Incorporación de Sociedades	104
F) Desincorporación de Sociedades	106
III Mecánica de Consolidación Fiscal	111
A) Elementos Básicos de la Mecánica de Consolidación.	111
B) Utilidades y Pérdidas Fiscales	114
C) Elementos que dan permanencia al régimen de Consolidación Fiscal	124
Conclusiones	131
Opinión Personal	135
Bibliografía	136

INTRODUCCION

Debido a la gran cantidad de reformas, derogaciones y adiciones que han sufrido las leyes fiscales en los últimos -- tiempos, no ha habido oportunidad de estudiar algunas situaciones que otorgan beneficios a los contribuyentes, como puede ser el caso del régimen de sociedades controladoras contemplando en la Ley del Impuesto sobre la Renta, o de consolidación fiscal -- como comunmente se le ha denominado.

El régimen citado anteriormente, aparte de ser novedoso toda vez que apareció en la Ley del Impuesto sobre la Renta en 1982, es un sistema de tributación neutral que tiene grandes beneficios y que tomando en consideración que tengo contacto con la aplicación del mismo, originó que llevara a cabo este trabajo, el cual trata de explicar la consolidación fiscal, cuya dificultad no radica en lo complejo de sus disposiciones legales, sino en la estructura y lo grande de los propios grupos.

Asimismo el régimen de sociedades controladoras debido a lo novedoso, deberá seguir teniendo modificaciones basadas en las experiencias que surjan con motivo de su aplicación.

CAPITULO I
SOCIEDADES MERCANTILES

Tomando en consideración que la consolidación fiscal tiene como objetivo agrupar resultados fiscales de sociedades mercantiles, creí pertinente dedicar este Capítulo a su análisis.

A).-ANTECEDENTES GENERALES E HISTORICOS.

Nos referimos a asociación cuando el hombre se une a otros hombres para realizar algo que no podría llevar a cabo por sí sólo. Desde que la especie humana surge tuvo necesidad de unirse y perpetuarse, así formó pareja, familia, tribus, pueblos, etc.

Lo anterior en base a que la existencia humana está dada precisamente en la necesidad de la convivencia, el hombre, señala -- Aristóteles es un animal social, sin embargo cada hombre requiere de tener una mayor relación con otros, rompiendo en esa forma la monot
nía convivencial, de donde surge la sociedad.

Todas las relaciones que el hombre efectúa con sus semejantes son reconocidas y reguladas por el derecho, es decir, que caen - en el campo de las relaciones jurídicas, no obstante que hay casos - en que en principio se ve que caen fuera del campo jurídico, como es el caso de la amistad. (1)

(1).- Derecho Mercantil.- Roberto L. Mantilla Molina, Editorial Porrúa, S.A., Decimoséptima Edición Págs. 171 y 172.

realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial".

De donde se desprende que la diferencia entre una asociación y una sociedad radica en que mientras que en la asociación el fin común no es preponderantemente económico, en la sociedad el fin común sí reviste la característica de ser preponderantemente económico, con la única limitación de que no constituya una especulación comercial.

Como consecuencia de lo anterior el Artículo 2695 también del Código Civil para el Distrito Federal establece, "Las sociedades de naturaleza civil, que tomen la forma de las sociedades mercantiles, quedan sujetas al Código de Comercio".

Por lo que la Ley General de Sociedades Mercantiles es la encargada de regular todo lo concerniente a las propias sociedades mercantiles y se aparta del derecho civil ya que no toma como base el fin común de las sociedades, sino que se concreta a señalar únicamente que "Se reputarán mercantiles todas las sociedades que se constituyan en alguna de las formas reconocidas en su artículo 1º".

Lo que es acorde con lo establecido en la fracción II del artículo 3º del Código de Comercio "Se reputan en Derecho Comerciantes":

son titulares las personas que en dicha constitución participaron, -- derechos y obligaciones que otorgan el carácter de socio.

B).- PERSONALIDAD DE LAS SOCIEDADES.

En la actualidad el derecho define a la persona como el ser humano que es capaz de ser titular de derechos y sujeto de obligaciones. El que la ley le otorgue personalidad a las sociedades, es decir, que les faculte para ejercer derechos y asumir obligaciones, lo hace para facilitar el cumplimiento de sus fines y les denomina personas - jurídicas para poder distinguirlas de los seres humanos que la misma ley llama personas físicas.

Asimismo tomando en consideración que toda persona está investida de voluntad, lo cual trae como consecuencia un objetivo, por lo que la voluntad se convierte en el presupuesto del objetivo, de -- donde se concluye que las sociedades son personas, quizá sea un razonamiento poco lógico y abstracto pero la vida no debe temerle a la lógica y por su parte el derecho siempre se acopla a las necesidades -- que va planteando día a día la vida social.

Por otra parte podemos ahondar más el asunto partiendo del supuesto de que toda persona cuenta con un patrimonio propio y como -- una sociedad siempre va a estar encaminada a la realización de un fin

debe de contar con un patrimonio el cual está integrado con el conjunto de aportaciones que los socios ponen a disposición de la sociedad, por lo que así podemos hablar con mayor solidez de que una sociedad necesariamente es una persona.

Este problema doctrinal es resuelto en nuestro derecho mediante el artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, -- atribuyendo personalidad jurídica a las sociedades. Lo que justifica que las sociedades mercantiles se encuentren consideradas dentro de las personas morales a que se refiere la fracción III del artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal.

CONSECUENCIAS DE LA PERSONALIDAD.

Las sociedades mercantiles son personas jurídicas distintas de los socios y cuentan con nombre, domicilio, patrimonio, capacidad jurídica y nacionalidad, lo que se analizará brevemente:

NOMBRE. Toda sociedad debe de contar con un nombre para poder ser identificada, en nuestro derecho el nombre de una sociedad -- puede ser de dos formas:

Si se forma con el nombre o apellido de uno o varios socios se estará en presencia de una razón social.

Si se integra en forma libre, se tratará de una denominación.

En algunas ocasiones es requisito indispensable, según lo marca la ley, el uso de una razón social, en aquellas sociedades; en que los socios respaldan directamente con su propio capital las actividades de las sociedades y son solidarios responsables cuando aquéllas no paguen, como es el caso de las sociedades en nombre colectivo, en comanditas simple y por acciones; en otras ocasiones la ley exige la utilización de una denominación como es el caso de las sociedades anónimas, cooperativas, es decir, cuando los socios no tienen obligación de responder con su patrimonio propio de las obligaciones de la sociedad; también suele ocurrir que la misma ley permite el uso de una razón social o de una denominación como es el caso de la sociedad de responsabilidad limitada.

Cabe destacar que todos los tipos de sociedades con excepción de la colectiva, llevan después de la razón social o denominación la indicación del tipo social correspondiente:

- | | |
|--------------------|--|
| S. en C. | para la comandita simple; |
| S. de R.L. | para la sociedad de responsabilidad limitada; |
| S.A. | para la sociedad anónima; |
| S. en C. por A. | para la sociedad en comandita por acciones; |
| S. de R.L. de I.P. | para la sociedad de responsabilidad limitada de interés público; |

- S.C.L. para las sociedades cooperativas comunes
y
S.C.S. para las cooperativas en que se suplementa la responsabilidad de los socios.

Tratándose de la sociedad en nombre colectivo no se hace --ninguna indicación, ya que derivado de ello se infiere que se trata --de una sociedad así, y lo anterior, porque la ley no lo estipula. Asimismo la propia ley no exige que en la escritura constitutiva se señale el tipo de sociedad que se constituye, porque del nombre se desprende, lo que se confirma con el resto del contenido de la escritura correspondiente.

Las palabras "De Capital Variable" o su abreviatura de C.V., se utilizan en el caso de que se trate de una sociedad de capital variable, lo que no se puede aplicar a la sociedad cooperativa.

La combinación de la razón social o denominación y de las --iniciales o abreviaturas descritas, brindan oportunidad a quienes --entran en tratos con la sociedad, de saber el alcance del tipo de --responsabilidad de los socios y contratar sobre bases más sólidas.

DOMICILIO. De conformidad con el artículo 33 del Código Civil para el Distrito Federal el domicilio de las personas morales se

encuentra en el lugar donde se halle establecida su administración, - como consecuencia podemos establecer que la misma suerte corresponde correr a las sociedades mercantiles.

PATRIMONIO.- El patrimonio social es el conjunto de obligaciones y derechos de la sociedad, se integra, en principio, con el -- conjunto de aportaciones de los socios.

No debe confundirse en ningún momento el patrimonio social con el capital social, aunque tradicionalmente coinciden. El capital social es la suma de las obligaciones de dar de los socios estable--- ciendo el grado mínimo que puede alcanzar el patrimonio social para - que los socios puedan gozar de las utilidades de la sociedad. Por lo que permanece sin cambio mientras no cambie el número de socios o cam bie el monto de las obligaciones a cargo de ellos. En contrapartida el patrimonio social cambia constantemente dependiendo del aumento o la disminución de los negocios de la sociedad, es decir, que el patri monio social se ve afectado por todas las operaciones de la sociedad, mientras que el capital social solamente se ve afectado por las rela ciones entre la sociedad y sus socios.

CAPACIDAD JURIDICA.- Al ser una sociedad una persona jurídi ca, necesariamente tiene que ser sujeto de derechos y obligaciones -- con lo que se le atribuye capacidad jurídica, sin embargo, para que - una sociedad pueda funcionar, no únicamente debe contar con capaci-- dad de goce sino también capacidad de ejercicio.

Por otra parte para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones, se requiere tener cualidades humanas, conocer y querer que no tienen una persona como es el caso de una sociedad, de donde se concluye que las sociedades deben de contar con órganos integrados por hombres que brinden a la sociedad capacidad de inteligencia y voluntad. Por lo que son esos órganos los encargados de ejecutar los actos jurídicos inherentes a la sociedad y como consecuencia tendrán la representación de la misma, como lo establece el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que dice: - que la "Representación de toda sociedad mercantil corresponde a su administrador o administradores".

La capacidad jurídica de las sociedades está limitada exclusivamente a la realización del fin común, lo que respalda el artículo 26 del Código Civil para el Distrito Federal al señalar "Que las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución".

Por lo que los administradores no pueden llevar a cabo operaciones distintas al fin de la sociedad, tesis que para algunos autores parece exagerada por las necesidades del comercio.

NACIONALIDAD.- La Ley General de Sociedades Mercantiles establece la existencia de sociedades mexicanas y extranjeras, sin especificar uno u otro carácter, por lo que es necesario recurrir a la -

Ley de Nacionalidad y Naturalización, la que en su artículo 5º establece los dos elementos que en nuestro derecho se conocen para distinguir la nacionalidad de las sociedades y que son:

La nacionalidad de la ley conforme a la cual se hayan constituido la sociedad o sociedades de que se trate.

El lugar de residencia.

La falta de alguno de estos elementos las hará caer en el supuesto de sociedades extranjeras.

Por lo que podemos afirmar que la nacionalidad del capital no tiene nada que ver con la nacionalidad de la sociedad.

C).- EL ACTO CONSTITUTIVO SOCIAL.

Tradicionalmente se había venido considerando que la sociedad es un contrato e inclusive todavía algunas de nuestras leyes entre ellas la Ley General de Sociedades Mercantiles en muchos de sus preceptos hablan del contrato de sociedad.

Pero en los finales del siglo pasado y al surgimiento de la doctrina de los hechos jurídicos quedaron bien definidos los conceptos de negocio y contrato, los cuales anteriormente daban lugar a - -

confusión y se concluyó que el acto constitutivo que da origen a una sociedad no puede ser un contrato, ya que es un negocio jurídico totalmente diferente.

Para aclarar aún más lo anterior no se puede decir que la constitución de una sociedad sea un contrato, toda vez que en el contrato efectivamente existe el acuerdo de voluntades, con la diferencia que van encaminadas a diferentes objetivos, ejemplo: en un contrato de compraventa, mientras que una de las partes pretende adquirir un bien, la otra pretende vender ese bien, por el contrario en una sociedad no obstante que también existe un acuerdo de voluntades entre las partes que la integran, la diferencia radica en que esas voluntades están encaminadas al mismo objetivo.

Podemos abundar más a ese respecto que de un contrato no surge una persona jurídica y en cambio del acto constitutivo social si surge una persona creada por el derecho.

El acto constitutivo social es un acto formal y no obstante que, según se determinó, no es un contrato, en virtud de que en nuestra legislación hacen falta normas que regulen el acto constitutivo que da origen a una sociedad, tienen que aplicarse normas que regulan los contratos en la constitución de una sociedad, siempre y cuando no vayan en perjuicio de la misma.

REQUISITOS DEL ACTO CONSTITUTIVO SOCIAL.

a).- Debe hacerse por escrito ante notario público, según lo establece el artículo 5º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es decir, debe otorgarse en escritura pública y en igual forma - deben hacerse constar sus modificaciones, con excepción de las sociedades cooperativas, que se rigen por una ley especial como lo dispone el artículo 212 de la misma ley.

b).- La escritura constitutiva de la sociedad, así como sus reformas, deberán inscribirse en el Registro Público de Comercio mediante orden judicial, con la finalidad de exteriorizarse frente a -- terceros.

c).- La escritura constitutiva de las sociedades mercantiles debe reunir los siguientes requisitos, mismos que se encuentran establecidos en el artículo 6º de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad;

El objeto de la sociedad;

Su razón social o denominación;

Su duración;

El importe del capital social;

Todos los requisitos a que se refiere este artículo, y las demás reglas que se establezcan en la escritura sobre organización y funcionamiento de la sociedad constituirán los estatutos de la misma.

D).- CLASIFICACION DE LOS DIFERENTES TIPOS DE SOCIEDADES
MERCANTILES.

El artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce las siguientes especies de sociedades reguladas por dicha Ley:

Sociedad en nombre colectivo;

Sociedad en comandita simple;

Sociedad de responsabilidad limitada;

Sociedad anónima;

Sociedad en comandita por acciones; y

Sociedad cooperativa.

Para poder concluir con este capítulo considero conveniente analizar aunque sea brevemente algunas de las principales características de cada una de las citadas sociedades.

a).- SOCIEDAD EN NOMBRE COLECTIVO

Parece ser que esta forma social es la más antigua, para algunos tuvo su origen en Italia, para otros en Francia, generalmente se ha dicho que es la que más semejanza tiene con la "SOCIETAS" del derecho romano que surge en la edad media y se dejaba como bien común a los herederos del comerciante, en forma indivisa, en la cual no podían participar extraños.

Actualmente, su importancia es mínima, está casi en desuso por la fuerte responsabilidad de los socios.

Los artículos 25 y 26 de la Ley General de Sociedades Mercantiles nos definen a la sociedad en nombre colectivo de la siguiente manera:

"ARTICULO 25.- Sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales.

ARTICULO 26.- Las cláusulas del contrato de sociedad que supriman la responsabilidad limitada y solidaria de los socios, no producirán efecto alguno legal con relación a terceros; pero los socios pueden estipular que la responsabilidad de alguno o algunos

b).- SOCIEDAD EN COMANDITA SIMPLE

El origen de esta sociedad fue el contrato medioeval de comanda, mediante el cual una parte entrega a otra dinero u otros bienes para que los destinará a negocios mercantiles, distribuyéndose -- las utilidades o las pérdidas según fuera el caso.

En la actualidad esta forma de sociedad, está a punto de -- desaparecer aún más que la sociedad en nombre colectivo, llega a ser reemplazada por la asociación en participación y por la sociedad de -- responsabilidad limitada.

La Ley General de Sociedades Mercantiles la establece en el siguiente precepto:

"ARTICULO 51.- Sociedad en comandita simple es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones".

De donde surgen sus principales características:

Existe bajo una razón social la cual estará formada por los nombres de los socios comanditados.

Se encuentra formada de socios comanditados y comandita-- rios; los primeros tienen responsabilidad subsidiaria, ilimitada y solidaria, mientras que los segundos responden hasta por el monto - de sus aportaciones.

La participación de los socios es mediante partes socia-- les intransmisibles, a menos que haya aprobación de los demás so--- cios.

c).- SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Esta forma de sociedad tiene sus raíces en el siglo pasa-- do en Inglaterra, con la finalidad de evitar las desventajas que - aquejan a la sociedad anónima, sin embargo fue en Alemania donde de bidamente se reglamentó y adoptó el nombre de "Sociedad de Responsa bilidad Limitada".

La forma de responsabilidad limitada, es usada todavía en empresas de mediana categoría, aunque en la actualidad se prefiere-- en gran medida la forma de sociedad anónima, lo que ha traído como consecuencia la decadencia de esta forma de sociedad.

Los artículos 58 y 59 de la Ley General de Sociedades Mer-- cantiles consagran las características principales de esta clase de sociedad:

"ARTICULO 58.- Sociedad de responsabilidad limitada es la - que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la pre sente ley.

ARTICULO 59.- La sociedad de responsabilidad limitada existirá bajo una denominación o bajo una razón social que se formará con el nombre de uno o más socios. La denominación o razón social irá inmediatamente seguida de las palabras "Sociedad de Responsabilidad Limitada" o de su abreviatura "S.de R.L." la omisión de este requisito sujetará a los socios a la responsabilidad que establece el artículo-25".

De los artículos transcritos tenemos:

La responsabilidad de los socios se encuentra limitada en - función de las deudas sociales, hasta el monto de sus aportaciones.

La Sociedad de responsabilidad limitada es aquella que puede existir bajo una razón social o una denominación, siempre y cuando al final se incluyan las palabras "Sociedad de Responsabilidad Limitada" o su abreviatura "S. de R.L."

Los derechos de los socios se constituyen por una parte social y no por una acción, no obstante la responsabilidad limitada que le caracteriza, la transferencia de las partes sociales se puede llevar a cabo si hay unanimidad de los socios.

Las partes sociales no pueden estar representadas por títulos negociables.

d).- SOCIEDAD COOPERATIVA .

El derecho romano tuvo necesidad de regular agrupaciones jurídicas con finalidades mutualistas consistentes en la ayuda económica para sus miembros, en la Edad Media los gremios o universidades -- efectuaban esas actividades, más sin embargo no fue sino hasta el siglo XIX en Inglaterra donde aparece la real idea de una sociedad cooperativa, imperando el carácter mutualista con que la concebimos en la actualidad.

Las sociedades cooperativas tienen auge cuando el progreso manufacturero e industrial provocó el interés económico de las clases trabajadoras más necesitadas, con el consiguiente combate al intermediarismo, por lo que no se caracterizan por tener propósitos de lucro o especulación, sino por otorgar provecho a sus integrantes.

No obstante que la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 1º reconoce a las sociedades cooperativas como sociedades mercantiles, el artículo 212 del mismo Ordenamiento señala: "Las sociedades cooperativas se registrarán por su legislación especial".

Quiero pensar que la encargada de regular la actuación de sociedades cooperativas es la Ley General de Sociedades Cooperativas y su Reglamento.

Por otra parte a pesar de que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera a las sociedades cooperativas dentro del Título II de las personas morales, la fracción V del artículo 57-D de la misma Ley les impide consolidar.

Por lo que debido a los fines de este trabajo, no considero conveniente señalar las características de esta especie de "Sociedad Mercantil".

e).- SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES

Este tipo de forma social fue creación del moderno derecho francés, estuvo muy firme a principios del siglo pasado, con la finalidad de eludir los controles y limitaciones de las sociedades anónimas, de poca importancia y casi no se le encuentra.

Los artículos 207, 209 y 210 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, contemplan los requisitos de la sociedad en comandita por acciones:

"ARTICULO 207.- Sociedad en comandita por acciones es la -- que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de -- manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones so -- ciales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obliga -- dos al pago de sus acciones.

ARTICULO 209.- El capital social estará dividido en accio -- nes, y no podrán cederse sin el consentimiento de la totalidad de los comanditados y el de las dos terceras partes de los comanditarios.

ARTICULO 210.- La Sociedad en Comandita por Acciones podrá existir bajo una razón social que se formará con los nombres de uno o más socios comanditados seguidos de las palabras "Y Compañía" u otras equivalentes, cuando en ella no figuran las de todos. A la razón social o a la denominación, en su caso, se agregaran las palabras "So -- ciedad en Comandita por Acciones" o su abreviatura "S. en C. por A."

De las transcripciones anteriores tenemos sus principales -- características:

Se encuentra formada por socios comanditados y comandita---
rios, en donde los primeros son responsables subsidiaria, ilimitada y
solidariamente de las deudas contraídas por la sociedad, mientras que
los comanditarios únicamente responden hasta por el monto de sus apor-
taciones.

Existe indistintamente, bajo una razón social o denomina---
ción.

Los derechos de los socios están representados por acciones,
los cuales no pueden transmitir si no lo aprueban los socios comandi-
tarios. Lo cual se convierte en una limitación exagerada.

f).- SOCIEDAD ANONIMA .

He dejado intencionalmente al final a la sociedad anónima,-
en virtud de que como ya se señaló al principio de este Capítulo es -
la forma social que más desarrollo ha tenido en nuestro país y es la
materia prima más importante, tratándose de la consolidación fiscal ,
tema central de este trabajo.

Por lo que trataré de analizarla con más detenimiento.

La sociedad anónima surge en el siglo XVII cuando el hombre se propone descubrir y colonizar nuevas tierras por medio de compañías coloniales como fue el caso de la Compañía Holandesa de las Indias Orientales en 1602, de tal manera que no buscaban únicamente posición económica, sino también posición política.

Es una sociedad cuyos ojos están puestos en la acumulación de grandes capitales para formar empresas de gran envergadura, porque puede admitir a gran cantidad de inversionistas de diferentes clases sociales lo mismo pobres que ricos, los que con la esperanza de una buena utilidad arriesgan parte de su patrimonio. Además la fácil venta de la aportación del socio, en virtud de que se trata de una acción, le permite convertirlo en dinero.

Esta forma de sociedad tiene grandes ventajas y graves peligros, una ventaja sería la posibilidad de formar empresas gigantescas y un grave peligro sería la quiebra de una gran empresa, debido a que podría ocasionar problemas económicos a nivel nacional.

El artículo 87 de la Ley General de Sociedades Mercantiles define este tipo de sociedad:

"ARTICULO 87.- Sociedad anónima es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones".

De donde se desprenden las tres características de la sociedad anónima:

La responsabilidad de los socios se encuentra limitada ya que nada más responden de las deudas contraídas y no pagadas por la sociedad hasta por el monto de sus aportaciones, por lo que esta característica es uno de los mejores atractivos de esta sociedad.

Esta forma social existe bajo una denominación social, con la condición de agregar al final "Sociedad Anónima" o su abreviatura "S.A."

Las aportaciones de los socios se caracterizan por ser acciones fácilmente transmisibles en virtud de estar consideradas como títulos valor y por ello son altamente negociables.

Hay otros requisitos para la constitución de una sociedad anónima ya que la propia Ley General de Sociedades Mercantiles exige que sean cuando menos cinco socios lo cual parece no justificarse, podrían ser dos o más; el capital mínimo debe ser de veinticinco mil pesos, cantidad que en la actualidad resulta risible, mismo que debe estar íntegramente suscrito, para darle confiabilidad a los terceros que contraten con la sociedad.

CAPITULO II

CONSOLIDACION FISCAL

DEFINICION DE GRUPO

Para ubicarnos es necesario tratar de dar una definición de lo que en México se ha querido considerar como un grupo de sociedades.

En virtud de que no existe una definición real sobre lo que es un grupo de sociedades en México, hay que recurrir al Diccionario de la Lengua Española para conocer el significado de la palabra grupo.

"Grupo pluralidad de seres o cosas que forman un conjunto, material o mentalmente considerado".

Al analizar el significado de la palabra grupo nos topamos con que una de las acepciones de pluralidad es "Calidad de ser más de uno" y conjunto es "Unido a otro, incorporado o aliado".

En México se ha dicho que existe un grupo de sociedades --- cuando tienen, total o parcialmente, accionistas comunes, es decir, -

que una sociedad forma parte de un grupo cuando sus accionistas tienen participación común en más de una sociedad.

Al intentar mezclar los elementos anteriores, surge una posible definición de la palabra grupo, enfocada a sociedades, podría ser la siguiente:

"Grupo de Sociedades.- Cuando una o más sociedades están unidas, aliadas o incorporadas a otra, con accionistas comunes; en este caso existe un grupo de sociedades que entre sí no necesariamente deben tener una actividad similar".

La definición anterior no trata de ser exacta. Sin embargo, da una idea sobre el probable significado de un grupo de sociedades.

Entes dentro de un grupo.

Un grupo está formado por varios entes, los que desde el punto de vista contable, se denominan "Compañía Tenedora", "Subsidiaria", "Asociada". (1)

(1) Boletín No.7 de la Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, emitido en mayo de 1971.

SOCIEDAD TENEDORA:

Es la compañía propietaria del 25% o más de las acciones ordinarias de otra sociedad.

Se habla del porcentaje anterior en base a la Ley General de Sociedades Mercantiles, que establece que todo accionista que posea más del 25% del capital social tiene derecho a nombrar un consejero y, como consecuencia, participa en la administración de la sociedad, lo cual es requisito indispensable para ser considerada como sociedad tenedora.

SUBSIDIARIA:

Es aquella sociedad cuya mayoría de acciones ordinarias - - (más del 50%) es propiedad de otra sociedad.

De lo que se concluye que una subsidiaria es aquella en que la mayoría de las acciones están en poder de una sociedad tenedora.

ASOCIADA:

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

En este caso, al igual que en el anterior, uno de los accionistas de la sociedad asociada.

AFILIADAS:

Son aquellas sociedades que, sin tener inversiones de importancia entre si, tienen accionistas comunes es que son propietarios del 25% o más de sus acciones ordinarias.

Es conveniente señalar que este tipo de sociedad para considerarla afiliadas, sus accionistas deben ser personas físicas o morales. Que en opinión del C.P. Alejandro de Icaza Lozano, si se trata de personas físicas, deben tener forzosamente inversiones en otras sociedades.

SOCIEDADES CONTROLADORAS:

Actualmente los negocios en nuestro país se organizan en la sociedad y cuando sus accionistas pueden invertir en otras sociedades, lo hacen a través de la compra de acciones, a veces en las sociedades que invierten éstas y tienen inversión en otras sociedades o bien posteriormente puedan llevar a cabo dicha inversión.

Esta organización no permite que la sociedad creada originalmente pueda tener un control administrativo y financiero adecuado sobre las sociedades subsidiarias.

Para poder resolver lo anterior, quizá se pudiera hacer formando una organización llamada Holding Company o sociedad controladora.

CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA Y SOCIEDAD OPERADORA.

En nuestro país, sociedad controladora se define, como --- aquella sociedad cuyo objeto, es ser la tenedora de las acciones de un grupo de sociedades operadoras.

Además también es la tenedora de los inmuebles de las sociedades del grupo, como una sociedad reguladora de los fondos de ellas, como una sociedad cuya finalidad es la reinversión de las utilidades que generan las sociedades operadoras o como una sociedad que da su aval a las sociedades operadoras.

La sociedad controladora permite a sus accionistas, personas físicas o morales, no tener su inversión en diversas sociedades, sino tenerla sólo en una para obtener un mejor control para su manejo.

SOCIEDAD OPERADORA:

Una sociedad operadora es un ente económico distinto de la sociedad controladora, relacionada con ella en base a la inversión, la

que regularmente efectúa actividades industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

A).-ANTECEDENTES DE LA SOCIEDAD CONTROLADORA EN MEXICO.

Todavía en 1964 en nuestro país era difícil imaginar la --- agrupación de sociedades teniendo como cabeza a una sociedad controladora. No obstante que la legislación, lo permitía, sin embargo no favorecía en nada a las sociedades, ya que al contrario las perjudicaba en virtud de que se duplicaba el pago del impuesto sobre la renta, debido a que tanto las sociedades operadoras como la controladora pagaban sobre el mismo ingreso.

Por eso sólo las sociedades de inversión funcionaron con -- ese tipo de estructura y para ello debían estar reglamentadas en Ley y controladas por la Comisión Nacional Bancaria, así como algunos grupos de sociedades que lograban igualar los ingresos gravados y los -- gastos deducibles.

Así en 1965 la Ley del Impuesto sobre la Renta, corrigió -- esa fatal duplicidad en el pago del impuesto eliminando como ingresos acumulables los dividendos percibidos pagados por sociedades que funcionaran en el país y por las mexicanas que funcionaran en el extranjero.

Además permitió la reinversión de utilidades desapareciendo el impuesto de ganancias distribuibles, en virtud de que el impuesto se causaba una vez que se distribuían las utilidades.

Por otra parte la economía a nivel internacional en las --- últimas fechas ha tenido un tremendo desarrollo originándose con ello una serie de situaciones de orden económico, financiero, político y mercantil que han tenido una acentuada influencia en los aspectos comerciales de las sociedades, dando lugar a investir de mayor complejidad los problemas de por sí ya complejos inherentes al funcionamiento de las sociedades como es el caso de contar con la materia prima necesaria, el uso de tecnología, la competitividad y concurrencia de las sociedades en el mercado.

De ahí una de las fórmulas para poder entrar de lleno a la batalla aprovechando los cambios de la actualidad, ha sido la constitución de sociedades o consorcios coordinados por un centro de autoridad que tiene a su cargo la toma de decisiones con el firme propósito de obtener beneficios económicos para sus intereses comunes.

Esos grupos o consorcios se han propuesto avanzar a la par del crecimiento económico y que debido a su magnitud pueden llevar a cabo con mayor facilidad y eficiencia las funciones que surgen de sus propias características, siendo por lo tanto exclusivas.

Este tipo de funcionamiento es muy propicio para satisfacer necesidades comunes de las sociedades que integran el grupo. Debido a que aprovecha de mejor manera los elementos con que cuenta, disminuyendo en gran medida los costos de operación.

El fin primordial de la operación del grupo es fomentar el desarrollo y la expansión de las sociedades, bajando costos y como consecuencia precios, lo cual facilita el ingreso de los productos a los distintos mercados incluyendo los internacionales; para en esa forma captar divisas que redundan en beneficio de la economía de sus respectivos países; con la consecuente generación de fuentes de trabajo. Al conseguirse esos fines se presentó la necesidad de medir la eficiencia de operación de los grupos, lo cual se hizo mediante estados financieros que dieran luz adecuada a los intereses económicos comunes que cada grupo tiene en las sociedades que detenta, esta interrogante fue resuelta con la consolidación de estados financieros, a lo que posteriormente me referiré brevemente.

Más sin embargo en términos generales la legislación fiscal mexicana se había caracterizado por ser sumamente conservadora en cuanto a la problemática de la consolidación fiscal, en virtud de que sólo hacía incapie en una figura cuya característica fue que se trataba de un estímulo fiscal y que antes de entrar de lleno al estudio de la consolidación fiscal tema central de este trabajo, es conveniente dar un repaso aunque sea someramente al antecedente inmediato y --

que por lo menos en nuestro país, dio origen a la consolidación fiscal.

Dicho antecedente y que fue relativo al régimen de unidades de fomento, fue establecido en el Decreto expedido por el Ejecutivo - en 1973, aún cuando era únicamente un estímulo fiscal, es el antecedente inmediato de la consolidación para efectos fiscales, como se desprende de su transcripción:

"DECRETO QUE CONCEDE ESTIMULOS A LAS SOCIEDADES Y UNIDADES ECONOMICAS QUE FOMENTAN EL DESARROLLO INDUSTRIAL Y TURISTICO DEL PAIS."

"LUIS ECHEVERRIA ALVAREZ, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos en ejercicio de las facultades que otorga al Ejecutivo a mi cargo el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y

CONSIDERANDO

Que una estrategia de desarrollo que se funda en la política de pleno empleo requiere fomentar la creación de nuevas unidades productivas y ampliar las existentes, con el objeto de

crear empleos y orientarlas hacia actividades que el Ejecutivo Federal considera conveniente se incrementen por formar parte de su programa de gobierno.

Que esa misma estrategia de desarrollo requiere el aumento del Gasto Público Nacional en favor de las clases, regiones y sectores más necesitados.

Que frente a la necesidad de promover, dentro del sistema de economía mixta que nos rige, las unidades productivas mexicanas y ante la imposibilidad de desviar el gasto público de las ingentes necesidades que tiene que satisfacer, se ha formulado un sistema de incentivo que flexibiliza la capacidad operativa y financiera de estas empresas sin producir, en términos generales, sacrificio fiscal o que de producirlo implicaría un simple diferimiento en el pago del impuesto de la unidad productiva.

Que las características estructurales del incentivo obligan a limitarlo a los sectores manufacturero y turístico capacitándolos para operar a economía de escala, sin que esto se

aplique a otros sectores; pues se está en pre -
sencia de un instrumento que al lado de sus -
bondades tiene limitaciones, superables y su -
peradas por otras medidas de gobierno.

Que tanto el Código Fiscal de la Federa---
ción en su artículo 13, como la Ley del Im---
puesto sobre la Renta en sus artículos 3º ---
fracción III y 17, consideran sujeto pasivo -
de la relación jurídica tributaria a las uni -
dades económicas, por lo que con fundamento -
en estos ordenamientos así como en lo dispues -
to por el artículo 19, fracción VII de la --
última Ley citada y conforme al principio de
neutralidad fiscal, se otorga tratamiento si -
milar a la empresa que se organiza en sucursas -
les y a la que recurre al sistema de socieda -
des filiales; así como a los contribuyentes -
que como personas físicas enajenan acciones -
de las empresas que promueven a través de la
Bolsa de Valores, con lo que prefieren organiz -
arse en sociedades para lograr los mismos fi -
nes.

Que en ambas hipótesis el principio de neu -
tralidad fiscal no se concibe en forma inerte,

estático, como un simple dejar hacer, sino -- comprometido con el reto de nuestro tiempo; -- el desarrollo que busca la participación de -- todos los sectores en el aumento de la productividad y el reparto justiciero de sus frutos exigiéndose a las empresas que deseen utili-- zar incentivos fiscales, cumplan requisitos -- que garanticen la promoción de dicho desarro-- llo.

Que conforme a la Ley para Promover la In-- versión Mexicana y Regular la Inversión Ex--- tranjera, se impone el requisito de mexicanidad a las sociedades de fomento y se exige -- que la inversión extranjera en las empresas -- promovidas tenga el carácter de complementa-- ria.

Que toda administración de incentivos técnicamente planeada exige el establecimiento de metas claramente cuantificables y el señala-- miento de plazos que permitan evaluar sus re-- sultados, por lo que este Decreto contiene un sistema de evaluación por periodos bianuales-- y obliga al logro de objetivos mensurables en términos de incremento en relación al período

anterior, de suerte que se exige un aumento - constante a ritmo superior al del crecimiento del sector manufacturero en su conjunto con - lo que a la par que se garantiza la eficaz ad - ministración del incentivo, se establece un - mecanismo de autocontrol que impide fomentar - la ineficacia y nivela las pérdidas de una em - presa con las utilidades de otras, de modo de salvaguardar la recaudación proveniente de la unidad económica.

DESCENTRALIZACION INDUSTRIAL

Que para aprovechar los incentivos que este Decreto concede es necesario que las empresas realicen actividades benéficas a la economía nacional, tales como la mexicanización de sociedades con mayoría de inversión extranjera, creación de nuevos empleos de nuevas empresas industriales y de turismo, desarrollo tecnoló - gico nacional, sustitución de importaciones , inversiones en zonas de menor desarrollo eco - nómico relativo y en especial para la indus - trialización de recursos naturales y coloca - ción de acciones entre el público.

Que por lo menos en cinco de las actividades citadas quienes utilicen los incentivos -- deben obtener aumentos significativos, debiendo además la unidad de fomento incrementar -- sus ventas y servicios cuando menos en un tanto por ciento equivalente al compuesto por la suma del índice de crecimiento de la actividad industrial del país, más el 20% de dicho índice.

Que como el sistema resulta atractivo a las economías de escala, se pretende maximizar -- los beneficios que ello implica tanto a nivel de competencia con las compañías transnacionales en los mercados internacional y nacional, como en términos de ocupación buscando que -- las unidades de fomento no desplacen a empresas pequeñas y medianas que estén operando satisfactoriamente, ni ocupen posiciones monopolísticas a efecto de no provocar presiones excesivas sobre el nivel de precios; y coadyuvan al logro de los objetivos de la política de desarrollo nacional.

Que una política coherente de incentivos a nivel federal exige su armonización con otras

medidas de fomento y su integración dentro del marco de la política fiscal nacional en congruencia con las decisiones tomadas conjuntamente por la Federación y los Estados, tendientes a suprimir las medidas de exenciones, reducciones o subsidios de impuestos estatales - de probada ineficacia respecto de las decisiones empresariales de invertir y que representan una sangría considerable a los exiguos recursos de las Entidades Federativas.

He tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO QUE CONCEDE ESTIMULOS A LAS SOCIEDADES Y UNIDADES ECONOMICAS QUE FOMENTAN EL DESARROLLO INDUSTRIAL Y TURISTICO DEL PAIS.

Artículo 1º Para los efectos de este Decreto, las unidades de fomento son unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial -- del país y se forman por una sociedad de fomento y una o más sociedades promovidas, que reúnan los requisitos que establece este Decreto.

Para que la unidad económica pueda utilizar las medidas de estímulo que establece este Decreto, la sociedad de fomento deberá comprobar

ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú--
blico, que el conjunto de sociedades que la --
forma, incrementan sus ventas y servicios en -
un tanto por ciento equivalente al compuesto -
por la suma del índice de crecimiento de la ac
tividad industrial del país y el 20% de dicho-
índice, así como que obtienen incrementos sig-
nificativos en los términos del artículo 2º, -
por lo menos en cinco de las siguientes activi
dades:

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

Para conceder la autorización de unidad de fomento a que se refiere el artículo 8º., la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la comprobación de que en los últimos cinco años la unidad económica satisfizo los requisitos que señala este artículo. En el caso de industrias nuevas o de industrias existentes pero con nuevos planes de inversión, la propia Secretaría concederá la autorización si a su juicio la importancia de sus activos y de sus planes de inversión posibilitan la realización de los requisitos señalados.

La sociedad de fomento deberá cada dos años comprobar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que la unidad económica que forma junto con las sociedades promovidas llena los requisitos que señala este artículo. Cuando dicha Secretaría lo considere conveniente podrá ampliar ese período hasta cuatro años.

Artículo 2º. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público apreciará el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 1º, conforme a los siguientes criterios:

I. El incremento deberá medirse en relación a las actividades del conjunto de empresas -- que forman la unidad de fomento y con respecto al período inmediato anterior;

II. El incremento deberá igualar o superar al promedio de la actividad industrial del país;

III. Los incrementos se valorarán conforme a un análisis de conjunto de todas las actividades de promoción, considerando también los siguientes aspectos:

a) Que no desplacen a empresas pequeñas y medianas que estén operando satisfactoriamente;

b) Que no ocupen posiciones monopolísticas en el mercado nacional con perjuicio del público en general o de alguna clase social;

c) Que no provoquen presiones excesivas sobre el nivel de precios, atendiendo a la rama de actividad industrial específica de que se trate;

d) Que no efectúen gastos considerados como de naturaleza suntuaria;

e) Que coadyuven al logro de los objetivos de la política de desarrollo nacional, y

f) Que se ajusten a las Leyes del país y en especial a la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.

IV. Por lo que respecta a la mexicanización de sociedades con mayoría de inversión extranjera no se exigirá incremento alguno respecto del período anterior, pero se atenderá a las siguientes condiciones:

a) Que se obtenga el número de acciones necesarias por empresas para que la inversión extranjera se ajuste a la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.

b) Que los títulos estén inscritos en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras -- por lo menos durante los dos años anteriores a la adquisición de los mismos, salvo que se trate de títulos expedidos con menor antigüedad o que su adquisición se efectúe antes de que el citado Registro cumpla dos años de existencia, y

c) Que una vez efectuada la adquisición, los títulos permanezcan por lo menos durante dos

años en los activos de la sociedad o sociedades adquirentes o dentro de estos dos años - sean transmitidos a terceros, conforme a programa de colocación sujeto a la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público , a fin de evitar la especulación y asegurar el cumplimiento a las disposiciones sobre inversión extranjera;

V. Tratándose de la creación de nuevos empleos, el incremento se calculará tomando en consideración los números máximo y mínimo de trabajadores contratados durante los periodos presente e inmediato anterior, respectivamente;

VI. No se considerará creación de nuevas empresas industriales o de turismo las que deriven de adquisición, fusión o liquidación de sociedades sin un incremento de activos en -- proporción importante respecto de los existentes antes de la adquisición, fusión o liquidación;

VII. El incremento en el desarrollo tecnológico se medirá en relación a los recursos destinados para tal fin, comparado por periodos.

salvo que se trate de prestación de servi---
cios de tecnología efectuados en el extranje
ro caso en el cual no se exigirá incremento-
alguno sobre el período anterior;

VIII. Por sustitución de importaciones se -
entiende la elaboración de productos necesá-
rios para cubrir faltantes del consumo nacional
que durante los últimos dos años hayan -
sido superiores al 20% anual de dicho consu-
mo, con la condición de que los precios de -
los productos que sustituyan los importados-
sean similares a los vigentes en el mercado-
interno de los principales países proveedo--
res o del mercado del país en el caso de ---
existir producción nacional, salvo que la Se
cretaría de Industria y Comercio establezca-
políticas específicas para tales artículos ,
supuesto en el cual el requisito se cumple -
únicamente cuando los precios se ajustan a -
a tales políticas. La Secretaría de Hacien
da y Crédito Público podrá asimilar al con--
cepto expresado los productos en relación --
con los cuales existan razones suficientes -
para prever un déficit en la producción na--
cional;

IX. Respecto a las inversiones en zonas de menor desarrollo económico relativo no se exigirá incremento alguno en relación al período anterior y se atenderá a la delimitación en zonas que señala el Decreto publicado en el "Diario Oficial" el 20 de julio de 1972, considerándose como zonas de menor desarrollo las zonas 2 y 3 a que se refiere dicho Decreto;

X. Tratándose de industrialización de recursos naturales se exigirá se trate de aquellos que, a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no lo estén suficientemente;

XI. Tratándose de la ampliación de empresas industriales y de turismo se exigirá un incremento respecto del período anterior en la inversión de activos industriales, de turismo o de ambos en un tanto por ciento equivalente al compuesto por la suma del índice de crecimiento de la actividad industrial del país y el 20% de dicho índice;

XII. Por lo que respecta a la colocación de acciones de una o varias sociedades de la unidad de fomento, ésta se efectuará a través de Bolsa de Valores dentro del gran público -

inversionista y conforme a programa de colocación sujeto a la aprobación previa o posterior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de evitar la especulación, y

XIII. En el primer período que se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los incrementos se mediarán comparando las dos mitades de dicho período. En los subcuentos se comparará con el período inmediato anterior.

Artículo 3º. En este Decreto se denomina "sociedad de fomento" a la sociedad anónima mexicana legalmente constituida y que satisface los requisitos siguientes:

I. Tener su capital totalmente suscrito salvo que sea de capital variable;

II. Que todas sus acciones sean propiedad de mexicanos o de sociedades mexicanas con cláusula de exclusión de extranjeros en las que, a su vez, las sociedades mexicanas que sean socias tengan la misma cláusula y así sucesivamente, de manera que nunca un extranjero pueda intervenir directa o indirectamente en la sociedad;

III. Que ninguna de sus acciones sea propiedad de una sociedad en la que la sociedad de fomento sea socia;

IV. Que su actividad se limite a comprar y vender acciones o partes sociales; a otorgar o garantizar créditos destinados únicamente a las sociedades promovidas y a prestarles servicios o efectuar estudios de promoción, ampliación o reestructuración, destinados exclusivamente a las sociedades promovidas existentes o que se desee formar, y

V. Que invierta por lo menos el 75% de sus activos en acciones de empresas industriales, de turismo o en otorgamiento de crédito a las mismas, sin que en este último caso la inversión exceda del 30%. Los activos restantes podrán ser invertidos en:

- a) Inmuebles de uso industrial;
- b) Inversiones transitorias que no tengan carácter especulativo;
- c) Empresas comerciales que se establezcan en las franjas fronterizas o en la zona libre del país, o que comercialicen primordialmente los productos de alguna o algunas de las sociedades promovidas;

d) Empresas de servicio destinadas primordialmente a las sociedades promovidas o a la planeación de nuevas empresas.

e) Inversión en activos destinados exclusivamente a la operación de la sociedad y

f) Otros bienes o actividades, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 4º. Se denomina "sociedad promovida" a la sociedad anónima mexicana legalmente constituida y que satisface los siguientes requisitos:

I. Que la sociedad de fomento controle directa o indirectamente más del 50% de las acciones comunes de la sociedad;

II. Que la dirección y administración de la empresa esté a cargo de mexicanos. Cuando la sociedad cuente con un consejo de administración - la mayoría de sus integrantes deben ser mexicanos.

Si se utilizan servicios de extranjeros la empresa debe indicar la forma en que da cumplimiento a las disposiciones de la Ley Federal del trabajo, relativas a la capacitación de trabajadores mexicanos;

III. Que no sea institución de crédito, de seguros o de fianzas u organización auxiliar de crédito;

IV. Que invierta por lo menos el 75% de sus recursos en activos industriales o de turismo, salvo los casos a que se refieren los incisos c), d) y e) de la fracción IV del artículo 3º;

V. Que no sea propietaria de acciones de una sociedad que controle directa o indirectamente acciones de la sociedad de fomento, ni de una sociedad que controle directa o indirectamente acciones de la propia sociedad.

VI. Que no esté exenta totalmente del impuesto al ingreso global de las empresas o sujeta a régimen especial de tributación para efectos de este impuesto;

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

VIII. Que cierre su ejercicio fiscal en la misma fecha que la sociedad de fomento o dentro de los 30 días anteriores, salvo autorización especial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

IX. Que presente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la constancia correspondiente del Registro Nacional de Transferencia de Tecnología de los actos, contratos o convenios que conforme a la Ley que crea dicho Registro se deben inscribir en el mismo.

Cuando los pagos al exterior sean por concepto de créditos los intereses no deberán exceder a los que rijan en el mercado internacional, y

X. Que tengan como mínimo un 60% de contenido nacional dentro de su costo directo de producción. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar un porcentaje inferior de contenido nacional cuando la sociedad se compromete en un plazo y conforme a un programa que acepte la propia Secretaría, a alcanzar dicho contenido, Este requisito no es exigible a las empresas maquiladoras, conforme a las disposiciones específicas para tales empresas.

Artículo 5º. Las sociedades de fomento podrán solicitar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización a que se refiere la fracción VII del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando perciban las --

ganancias por enajenación de acciones en su carácter de accionista de sociedades anónimas mexicanas que posean una estructura de capital social, conforme a la cual la participación de mexicanos represente como mínimo el 51% y estén inscritas en Bolsa de Valores, colocando de manera importante y por conducto de la propia Bolsa, sus acciones dentro del gran público inversionista. A este efecto la sociedad de fomento presentará ante la Secretaría los programas de colocación de acciones y de inversiones, indicando política de adquisición y selección de valores.

En el caso de que las sociedades de fomento no se acojan al régimen que prevé el artículo 7º, quedan obligados a cumplir únicamente con los siguientes requisitos:

I. Garantizar que la propia sociedad de fomento y el conjunto de empresas en que invierta sus recursos constituyen una unidad de fomento industrial conforme a los lineamientos que contienen los artículos 1º. y 2º. de este Reglamento;

II. Ajustarse a lo dispuesto en el artículo 3º.;

III. Acreditar que las sociedades que promueven llenan los requisitos que señalan las fracciones II, III, IV, V, VII Y IX del artículo 4º;

IV. Solicitar autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que en unión de otras sociedades, se le considere o deje de considerar como una unidad de fomento.

V. Informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de toda nueva adquisición de acciones o partes sociales de una sociedad indicando el monto de la inversión, la actividad de la sociedad y el porcentaje de participación que tiene el capital social de la misma; asimismo deberá informar a la propia Secretaría del avance de sus programas de colocación de acciones y de la desincorporación de cualquier sociedad a la unidad de fomento, y

VI. Llenar los libros y registros que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como cumplir los requisitos que señale en los términos de este Reglamento y proporcionar la información y documentación que le solicite al efecto.

Artículo 6º. Las sociedades que paguen dividendos a la sociedad de fomento no retendrán el impuesto a que se contrae la fracción V del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 7º. Las sociedades de fomento podrán solicitar autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar el ingreso global gravable de la unidad de fomento y pagar el impuesto correspondiente, conforme a los instructivos que en su caso expida la propia Secretaría. En todo caso se respetarán los principios siguientes:

I. La sociedad de fomento y las sociedades promovidas presentarán declaración individual determinando y pagando el impuesto que les corresponda, conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta;

II. Se determinará el impuesto de la unidad de fomento aplicando a su ingreso global gravable, que es la diferencia entre la suma de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas declarados por las sociedades que la forman, la tarifa del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

III. La sociedad de fomento, en la declaración de la unidad de fomento, determinará la diferencia entre el impuesto global gravable de la unidad de fomento y el impuesto global gravable causado por las sociedades que la forman.

Si la diferencia conforme al párrafo anterior arrojará saldo a cargo, la sociedad de fomento le enterará junto con la declaración de la unidad de fomento. Si el saldo fuera a favor se considerará dicha cantidad a favor de la sociedad de fomento, quien podrá solicitar su devolución o compensarla con los pagos a cargo de la unidad de fomento o, con su consentimiento con los pagos provisionales o definitivos a cargo de cualquier sociedad promovida.

La devolución o compensación que pudiera resultar de la diferencia entre el impuesto causado por la unidad de fomento y los impuestos causados por las sociedades que la forman no excederán a la suma de los impuestos pagados por las sociedades de fomento y las sociedades promovidas, salvo que el saldo a favor en exceso provenga de franquicias, reducciones o -

exenciones parciales al mismo impuesto y dicho saldo no exceda al monto de tales franquicias, reducciones o exenciones parciales;

IV. La sociedad de fomento es responsable -- por los créditos fiscales a cargo de la unidad de fomento y queda obligada a presentar, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre -- de su ejercicio, la declaración correspondiente;

V. La amortización de pérdidas de cada una -- de las sociedades promovidas no tendrá efecto alguno en la determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento, salvo que en años anteriores no haya sido deducida en la de claración correspondiente;

VI. Se eliminará del ingreso global gravable de la unidad de fomento la ganancia o la pérdi da derivada de la enajenación de inmuebles no depreciables realizada entre sociedades que -- forman parte de dicha unidad de fomento, y

VII. La unidad de fomento no está obligada a efectuar pagos provisionales.

Artículo 8º. Se requiere autorización de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que varias sociedades se consideren o se dejen de considerar como una unidad de fomento y para incorporar una nueva sociedad a la unidad de fomento o para desincorporarla de la misma.

Artículo 9º. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá otorgar las autorizaciones a que se refiere el artículo 8º., conforme a las disposiciones siguientes:

I. Toda sociedad que participe en la determinación del ingreso global gravable en la unidad de fomento deberá continuar participando en el mismo, salvo autorización expresa de la propia Secretaría.

II. Cuando así lo determine la propia Secretaría, la sociedad cuyas acciones comunes sean propiedad de la unidad de fomento en más del 50% o de la cual la unidad de fomento controle, por conducto de una o varias de las sociedades que la componen, la mayoría de sus acciones comunes participará en la determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento, estando facultada la misma Secretaría para condicionar la autorización respectiva a que las

sociedades reúnan los requisitos que señala el artículo 4º., para ser consideradas sociedades promovidas;

III. Las sociedades que integren la unidad de fomento, deberán informar a la propia Secretaría de cualquier transferencia de acciones que tenga por efecto el control de la mayoría de las acciones de una sociedad o la pérdida de tal control por la unidad de fomento. Esta información deberá ser proporcionada en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que se produzca alguno de los efectos a que alude esta fracción, y

IV. En los casos en que una sociedad se desincorpore de una unidad de fomento o cuando ésta deje de considerarse como tal la sociedad de fomento deberá determinar en cantidad líquida los beneficios fiscales obtenidos y que hayan sido producidos por la sociedad o, sociedades que se desincorporen o por el conjunto de sociedades promovidas, en su caso.

La sociedad de fomento queda obligada a entregar las cantidades que resulten de la liquidación, sean por concepto de pérdidas que la --

sociedad que se desincorpora guarde el derecho a amortizar o sean por concepto de utilidades-diferidas.

Artículo 10. La sociedad de fomento deberá - llevar los libros y registros que determine la la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, - para cumplir con los requisitos que se señalan en este Decreto y queda obligada a proporcionar todo la información y documentación que le soliciten al respecto.

En todo caso y salvo autorización de la propia Secretaría, la sociedad de fomento estará obligada a :

I. Presentar dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio fiscal los estados financieros dictaminados por Contador Público, correspondientes a cada una de las so ciedades que integran la unidad de fomento; -- además acompañará una lista completa de los va lores de las sociedades en que controle más -- del 50% del capital, indicando el por ciento -- que representa en el capital de las sociedades en las cuales tenga la inversión, y

II. Presentar los estados financieros dictaminados por Contador Público o los estados financieros proforma dictaminados también por Contador Público, cuando se solicite cualquiera de las autorizaciones que señala el artículo 8º.

Artículo 11. El incumplimiento a las disposiciones de este Decreto o las resoluciones que de él emanen dará lugar a la cancelación total o parcial de los beneficios otorgados o a la suspensión de los mismos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dictará la resolución de cancelación o de suspensión después de escuchar a los interesados y atendiendo a la gravedad y trascendencia del incumplimiento que la ocasione.

TRANSITORIOS

Iniciación de la vigencia

Artículo Primero. El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el "Diario Oficial" de la Federación.

Artículo Segundo. El requisito señalado en el artículo 4º., fracción VII no es exigible tratándose de subsidios, franquicias, exenciones o --

reducciones de impuestos locales concedidos con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto, siempre que a partir de esa fecha no se obtengan prórrogas ni beneficios adicionales.

En el caso de franquicias que hayan sido sustituidas por subsidios al impuesto sobre ingresos mercantiles, éstos no deberán exceder el 1.2% de la tasa general de dicho impuesto ni ser prorrogados en exceso del término que concedía la franquicia antes de ser sustituida".

La figura de estímulo fiscal que se le inyectó estuvo apoyada en relación a los requisitos que se establecieron para poder gozar del régimen y dentro de la mecánica de desarrollo otorgaba algunos beneficios tales como:

- La liberación de retener impuestos a la sociedad de fomento en su carácter de accionista, tratándose de dividendos que percibiera de otras sociedades.

- En caso de enajenación de acciones, la utilidad que obtenía la sociedad de fomento, siendo accionista de sociedades anónimas mexicanas, inscritas en Bolsa de Valores y con participación mayoritaria de mexicanos en su capital social, no era gravada por ningún impuesto.

- Se determinaba el gravamen de la unidad de fomento aplicando la tarifa de impuesto aplicable a las actividades empresariales, a la suma de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas declaradas por las sociedades que formaban la unidad.

Obviamente la mecánica descrita estaba muy lejos de ser considerada consolidación fiscal, toda vez que no obstante que permitía sumar resultados fiscales de las sociedades que integraban la unidad, no eliminaba las operaciones entre sociedades y de igual

manera no obligaba al reconocimiento de la participación de los --
accionistas minoritarios.

Lo cual trafa como consecuencia que los accionistas mayori
tarios al no existir el interés minoritario, se beneficiaran con el
efecto financiero total que podía surgir de la amortización anticipa
da, de pérdidas de operación de algunas sociedades del grupo contra
utilidades de otra, no únicamente en la proporción del capital so---
cial que detentaban de dichas sociedades, sino hasta con el efecto -
correspondiente a los accionistas minoritarios, por lo que es esta
la principal razón por la que se conoce al "Decreto que concede estí
mulos fiscales a las sociedades y unidades económicas que fomentan -
el desarrollo industrial y turístico del País" como un estímulo fis
cal propio de los grandes grupos industriales.

Sin embargo cada vez se hizo más necesario el que la Ley -
del Impuesto sobre la Renta incluyera dentro de su capitulado el ré
gimen de consolidación, debido a que no se podía concebir que este -
importante régimen quedara al margen de la problemática que represen
tan las sociedades mercantiles de la actualidad.

Por lo tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir -
de 1982 incluye el régimen de sociedades controladoras en el Capítu
lo IV del Título II.

B).- ELEMENTOS DE LA CONSOLIDACION FISCAL

El régimen de sociedades controladoras es opcional para -- los sujetos del impuesto, claro que debe tratarse de una sociedad -- mercantil que califique como controladora y por lo menos otra sociedad que cuente con las características de controlada, con lo que se tiene que esos son los elementos principales para que surja a la vida jurídica el régimen de sociedades controladoras.

Sociedades que pueden consolidar resultados fiscales (controladoras y controladas).

a) SOCIEDAD CONTROLADORA.

Los requisitos característicos que identifican a una sociedad controladora son:

- Que se trate de una sociedad mercantil.
- Que sea residente en México.
- Que sea propietaria directa o indirectamente de más del 50% de las acciones con derecho a voto de por lo menos - otra sociedad.
- Que sus acciones no sean propiedad de otra u otras sociedades, en más del 50% con derecho a voto, sin considerar

a las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Que ejerza la opción de pagar el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado.

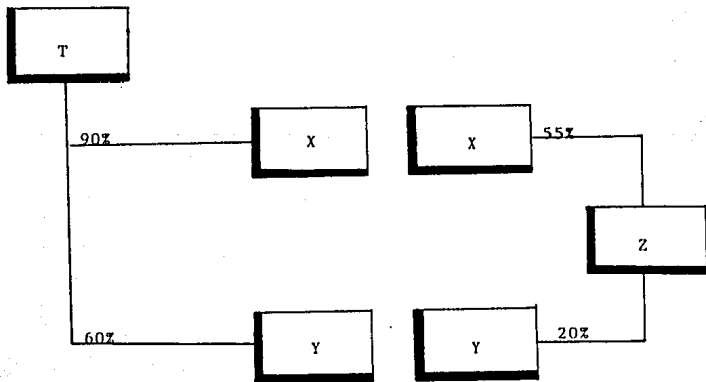
Por lo que los analizaré con más detenimiento cada uno de esos requisitos.

Sociedad mercantil. En principio se requiere que la controladora sea una sociedad mercantil, debido a que el régimen está regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aunado a las actividades mercantiles que llevan a cabo los grupos de intereses económicos comunes, por lo que la controladora puede estar constituida en cualquiera de las formas de sociedades mercantiles que nuestro derecho contempla, pero lo más seguro es que adopte la figura de sociedad anónima, ya que es la que más ha florecido en nuestro País.

Residente en México. Se le establece a la sociedad controladora la obligación de ser residente en México para estar de acuerdo con la aplicación de la Ley, en virtud de que el régimen de sociedades controladoras está contemplado dentro de la legislación fiscal mexicana, para que en esa forma al ser la controladora la titular de

los derechos y obligaciones que surgen de la consolidación fiscal --
quede asegurado su control legal, ya que de lo contrario sería impo-
sible vigilar su actuación y lo que es peor exigir el cumplimiento -
de sus obligaciones fiscales.

Participación Accionaria de la Controladora en otras So---
ciedades, Para que una sociedad pueda considerarse como controlado-
ra se requiere de que tenga en propiedad más del 50% de las acciones
con derecho a voto de otra u otras sociedades en forma directa o in
directa, es decir, cuando la propiedad se tiene en otra sociedad o -
por conducto de otra u otras sociedades en las que también posea --
acciones con derecho a voto, como se ejemplifica a continuación:

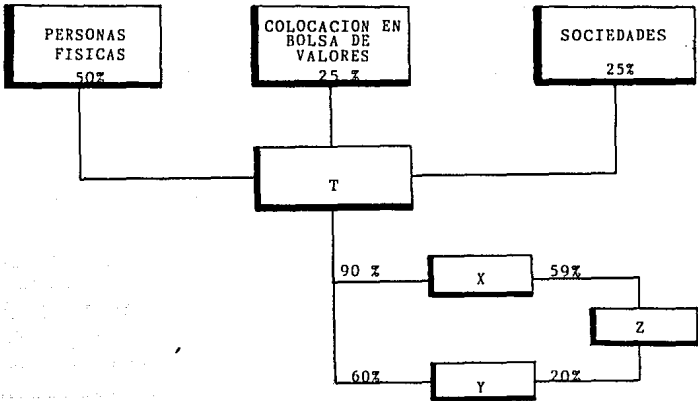


Cabe destacar que las acciones con derecho a voto otorgan tanto derechos patrimoniales como corporativos a sus propietarios, lo que se convierte en el derecho para intervenir en sus decisiones, mediante el voto en las asambleas de accionistas.

Ello conlleva, a que la sociedad con participación preponerante en el capital, pueda influir radicalmente, mediante el voto en las decisiones inherentes de la sociedad en que participa, surgiendo en esta forma el control.

La participación patrimonial, puede ser en forma directa o indirecta, es directa cuando la sociedad controladora posee las acciones de otra sociedad o sociedades e indirecta cuando la controladora posee las acciones de una sociedad u otras sociedades, a través de otra u otras sociedades, siempre que cuente con más del 50% de dichas acciones.

Por otra parte no nada más basta lo anterior para considerar a una sociedad como controladora, esto debido a que además -- también es necesario que las acciones sean mayoritariamente poseídas por personas físicas residentes en el país o en el extranjero, como se esquematiza:



Ya que la legislación mercantil contempla diferentes tipos de acciones que amparan el derecho a voto de los accionistas, con lo que surgirían problemas aún cuando fueran en forma limitada, el no coincidir el alcance que se daba a este requisito para los propósitos del régimen, por lo que la definición quedo incluida en las disposiciones legales al decir que son aquellas que no tienen al voto limitado y que no son de goce, haciendo la aclaración que tratándose de sociedades de personas las acciones con derecho a voto son equivalentes a las partes sociales que no tengan el voto limitado.

Lo que origina que solamente la controladora es la que -- puede consolidar y no admite subconsolidaciones.

Al no haber limitación en la tenencia de las acciones que emite la sociedad controladora, e inclusive si se permitiera que una sociedad mercantil con residencia en el extranjero, detentara en más del 50% de las acciones con derecho a voto de la controladora, no se podría realizar la consolidación fiscal con la controladora que es -- quien representa los intereses económicos comunes del grupo.

Hay una salvedad para permitir que la tenencia de acciones de la controladora no sea mayoritariamente de personas físicas de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta y es la relativa a las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista.

Ejercicio de la Opción. Es la controladora quien puede optar por el régimen de sociedades controladoras por ser representante de los intereses económicos comunes del grupo para calcular el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado con la anuencia de las sociedades controladas, con la consecuencia de que una vez que se toma esa opción no se puede dejar de continuar pagando sobre dicho resultado fiscal consolidado hasta que la autoridad fiscal -- que otorgó la autorización, autorice dejar de hacerlo.

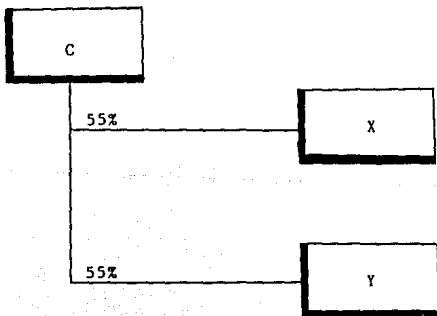
b) SOCIEDAD CONTROLADA

Existen dos clases de sociedades controladas como a continuación se desglosa:

- Una es la controlada por control accionario. Se debe tratar de una sociedad residente en nuestro país y que más del 50% de sus acciones con derecho a voto de su capital social sean propiedad en forma directa o indirecta de otra sociedad.

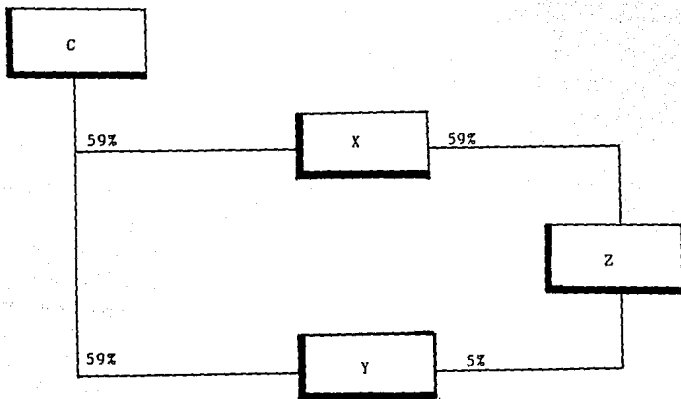
He entendido que la propiedad en forma directa es cuando la controladora es socio de la sociedad controlada; y la propiedad indirecta aparece cuando la controladora es socio de otra sociedad o sociedades que a su vez son socios de la controlada, como se ejemplifica:

CONTROL DIRECTO.



La controladora (C) controla en forma directa con el 55% a las controladas (X) y (Y)

CONTROL INDIRECTO.



En este caso la controladora es propietaria directa del 59% de las acciones con derecho a voto de X y Y y propietaria indirecta también del 59% de las acciones con derecho a voto de Z

Para poder determinar la participación accionaria de la controladora respecto de Z, se lleva a cabo en la siguiente forma:

<u>SOCIEDAD</u>	<u>CONTROLADORA</u>		<u>SOCIEDAD</u>		
X	59 %	x	95 %	=	56.05 %
Y	59 %	x	5 %	=	2.95 %
					<hr/>
		Propiedad Indirecta		=	59.00 %

- El otro tipo de controlada es por control efectivo. En este caso no tiene que ver para nada que una sociedad sea propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto del capital social de otra, sino que el enlace con la sociedad controladora tiene razón de ser en virtud de otros factores.

Lo anterior no quiere decir que tengamos que olvidarnos -- por completo de la participación accionaria de la controladora en el capital social de la controlada o controladas, según sea el caso, ya que es requisito imprescindible el que la controladora sea propietaria directa o indirectamente de una porción del capital social de -- las controladas, sin que dicha porción exceda del 50% de las acciones con derecho a voto, para no caer en el supuesto ya analizado.

Asimismo pueden existir tres tipos de control efectivo y -- son:

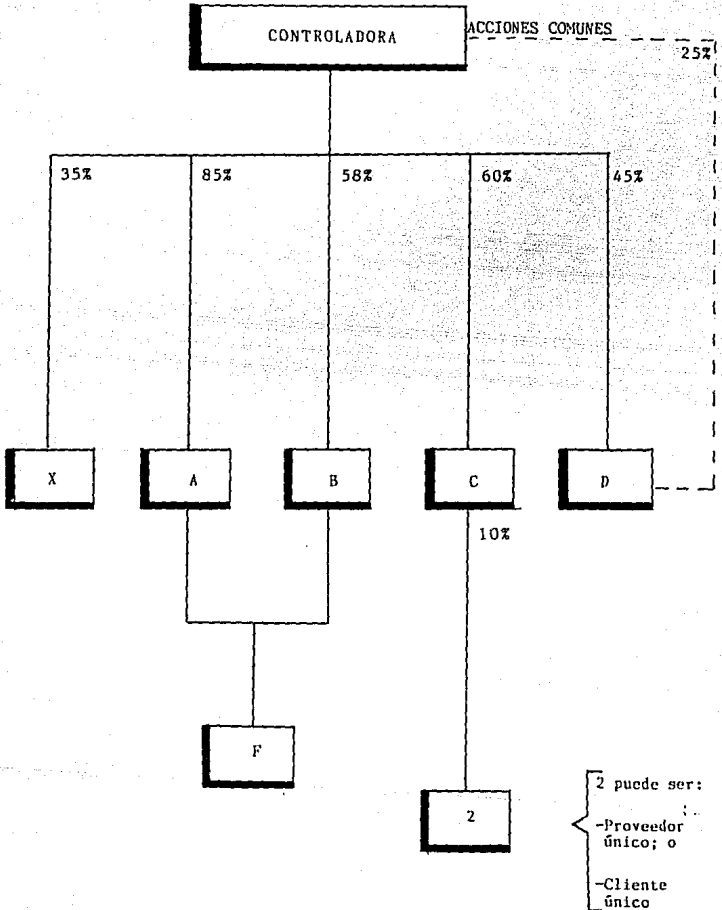
- Cuando la realización de las actividades mercantiles de una sociedad residente en el País, se efectúan preponderantemente con alguna de las sociedades que forman parte del grupo de intereses económicos comunes.

- Cuando alguna de las sociedades que forman parte del grupo de intereses económicos comunes, tengan conjuntamente con otras personas físicas o morales relacionadas con ellas, una participación en el capital social en más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente en el País.

- Cuando alguna de las sociedades que forman parte del grupo de intereses económicos comunes, tengan una inversión en una sociedad residente en el País, de tal manera que esas sociedades puedan ejercer una influencia preponderante en las actividades de la sociedad de que se trate.

Para tener un panorama más despejado a este respecto, con el siguiente esquema se ejemplifica:

CONTROL EFECTIVO



ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

1) Vinculación de operaciones = Z con participación accionaria de la controladora del 6 % (60 % x 10 %).

2) Controladora más acciones comunes = D con participación accionaria de la controladora de 45 % ya que la de los accionistas comunes aunque se toma en cuenta para establecer el control efectivo, no encuadra para efectos de la consolidación.

3) Sin otros accionistas mayoritarios = X con participación accionaria de la controladora de 35 %. (2)

La figura del control efectivo, siempre requiere para su operación de la propiedad de por lo menos una acción y no deja de ser un concepto nuevo en la legislación fiscal.

Los tres tipos de control efectivo señalados dejan mucho que desear, como es el caso de "actividades mercantiles efectuadas preponderantemente con alguna parte del grupo de intereses económicos comunes", ya que el término preponderantemente no es preciso, toda vez que de conformidad con el diccionario significa "pesar más una cosa respecto de otra", por lo que se puede referir a preponderancia en generación de ingresos, en relación con el número de

(2) La Consolidación Fiscal.-Alberto Navarro Rodríguez, Editorial - Themis Pags. 94 y 95

operaciones, en cuanto a utilización de la capacidad productiva instalada o cualquier otro criterio que decidiera utilizarse. (3)

El segundo tipo de control efectivo, el término vincula--ción también es inexacto, porque se puede referir a los accionistas en una o más de las sociedades del grupo de intereses económicos comunes, también se podría caer a otras situaciones en que habiendo -vinculación, entendida como relación, parece separarse del espíri--tu del precepto, como ejemplo de la vinculación con clientes, proveedores, instalaciones de crédito , arrendadores de inmuebles, funcionarios y empleados del propio grupo, familiares en línea consanguínea o transversal y cualquier otro criterio de vinculación o relación que se deseara aplicar.

El tercer tipo de control efectivo sin duda es el más claro, ya que al referirse a la "inversión que de hecho permita ejer--cer una influencia preponderante en las operaciones de la sociedad", ya que de su interpretación se desprende que sin tener más del 50% de las acciones con derecho a voto del capital social la participa--ción accionaria es mayor a la de los demás socios que integran la sociedad de que se trate.

(3) Ob Cit Pag. 95

Más sin embargo, si es de destacarse que sobre todo en los dos primeros tipos de control efectivo analizados, si se fueran aclarando porque dan lugar a infinidad de dudas.

Las sociedades investidas con el control efectivo necesariamente tienen que ser incorporadas a la consolidación fiscal, en ocasiones desde el primer ejercicio que la controladora opte por determinar su resultado fiscal consolidado; por lo que se debe estar preparado para poder identificar a esa clase de sociedades, y el contribuyente pueda solicitar su incorporación a dicho régimen fiscal y desde luego la autoridad esté en condiciones de otorgar la autorización respectiva.

Asimismo también es importante observar el control efectivo como un medio que nos permita fiscalizar e incorporar a la consolidación fiscal a las sociedades controladas mediante este tipo de control, con relación a otras sociedades que den lugar a señalar la presunción de que su no incorporación obedeció a argucias de evasión o diferimiento indebido en la propia recaudación.

Por lo que podemos concluir que el control efectivo tiene dos funciones en relación con el régimen de sociedades controladas y por ello es conveniente ir creando reglas para aclarar y objetivizar el alcance del mismo, lo cual la propia experiencia y el

transcurso del tiempo nos lo darán para que dote de seguridad jurídica a los contribuyentes y que sea parte del sustento que fortalezca al régimen de sociedades controladoras dentro de los respectivos ordenamientos legales.

Hasta aquí han quedado delineados los elementos fundamentales que dan origen al régimen de sociedades controladoras y que son las sociedades controladoras y controladas, ya que sin ese tipo de sociedades sería imposible la existencia de dicho régimen.

C) PERSONAS MORALES QUE NO PUEDEN INGRESAR AL
REGIMEN DE SOCIEDADES CONTROLADORAS.

Por otro lado en virtud de que se señaló quienes son las personas morales que pueden ingresar al régimen de sociedades controladoras, se hace necesario establecer que personas morales no pueden formar parte del mismo.

Por lo que tenemos que no pueden formar parte del régimen de sociedades controladoras las siguientes personas morales: Las comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las instituciones de crédito, de seguros o de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio, las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el País, aquellas que se encuentren en --

liquidación, las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas y las personas morales que hubiesen optado por pagar el impuesto sobre la renta en los términos de la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la Ley que regula dicho gravamen.

Por lo que las causales que no permiten formar parte del régimen de sociedades controladoras se clasifican en conceptuales y formales.

Por lo que primeramente me referire a las conceptuales - mismas que analizaré brevemente:

a). Las personas morales con fines no lucrativos y las sociedades de inversión comunes y de renta fija. Las personas morales con fines no lucrativos y las sociedades de inversión comunes y de renta fija no pueden formar parte del esquema del régimen de sociedades mercantiles controladoras, ya que no están obligadas al pago del impuesto sobre la renta de conformidad con el Título II de la Ley que regula dicho gravamen, en virtud de que no se pueden incluir en la consolidación fiscal a quienes no sean sociedades mercantiles, en base a que acumula resultados fiscales, consecuentemente debe unir elementos comunes.

La limitación que se comenta deja fuera a las personas físicas residentes en el país o en el extranjero, ya que actualmente la consolidación fiscal se refiere a personas morales pertenecientes a grupos de intereses económicos comunes, sin incursionar en el grave problema que sería la consolidación fiscal de personas físicas.

La eliminación de las personas morales con fines no lucrativos y de las sociedades de inversión comunes y de renta fija para el régimen de sociedades mercantiles controladoras también se debe a la distinta forma para el pago de sus impuestos, con lo que sería demasiado complicado consolidar resultados de sociedades mercantiles con los de personas morales con fines no lucrativos y de sociedades de inversión comunes y de renta fija.

b).- Instituciones de crédito, de seguros o de fianzas, organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio. En este caso no podrían formar parte de un mismo grupo de intereses económicos comunes, cada una de ellas mantiene diferentes tipos de administración y de contabilidad, dependiendo de las operaciones que desarrollan, por lo que no es fácil unir sus resultados con los de las sociedades mercantiles.

c).- Las residentes en el extranjero aún cuando tengan establecimiento permanente en el país. Hay dos razones por las

cuales no podemos incluirlas en el régimen de consolidación fiscal, la primera radica en que el régimen citado es relativamente nuevo - en nuestro país y si se hiciera extensivo a personas no residentes - en el mismo podrían sacar provecho en virtud de que hay países donde de ese régimen lleva muchos años de funcionar, como segunda razón - se presentaría el problema de la adecuada fiscalización por parte - de las autoridades fiscales.

d).-Sociedades en Liquidación. Aquí se trata de aquellas sociedades en las que la controladora sea propietaria en forma temporal, directa o indirectamente de más del 50% de las acciones con derecho a voto y que se encuentren en período de liquidación.

De donde se infiere que cuando la sociedad controladora - entre en liquidación se da por concluido el régimen de consolida---ción, ya que cuando alguna de las sociedades controladas se encuentra en el mismo supuesto se debe desincorporar del grupo.

e).-Las sociedades y asociaciones civiles, así como las - sociedades cooperativas. Las sociedades y asociaciones civiles no pueden ser consideradas para efectos del régimen de sociedades mercantiles controladoras ya que no se encuentran constituidas en alguna de las formas de sociedades mercantiles que regula la Ley de la materia y es requisito indispensable que para poder pertenecer a -- ese régimen se trate de sociedades mercantiles, por lo que se --

refiere a las sociedades cooperativas, no obstante que la Ley General de Sociedades Mercantiles las contempla en su artículo 1º como un tipo de sociedad mercantil, la regulación de que son objeto en su ley especial las distingue tajantemente de las sociedades mercantiles, consecuentemente tampoco pueden ser objeto del régimen de sociedades mercantiles controladoras.

f).-A partir de 1990 la Ley del Impuesto sobre la Renta en la sección II del Capítulo VI del Título IV establece el régimen opcional a las actividades empresariales en los artículos del 119-A al 119-H, dicho régimen está encaminado a las personas físicas -- con actividades empresariales que reúnan ciertos requisitos, sin embargo mediante disposición transitoria se permite a las personas morales que hayan pagado el impuesto sobre la renta durante 1989, conforme al régimen de Bases Especiales de Tributación establecidas -- por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, y a las sociedades cooperativas de producción, pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con este régimen opcional durante los años de 1990 a 1993.

De donde se desprende que al estar originalmente dicho régimen opcional destinado a personas físicas con actividades empresariales dista en gran medida del cálculo del impuesto que normalmente efectúa una sociedad mercantil, de ahí que surja la imposibilidad

de las personas morales citadas en el párrafo que antecede y que opten por el régimen tan mencionado, de formar parte del régimen de consolidación fiscal.

A fin de ejercer la opción para acogerse al régimen para determinar el resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora y las controladas deben de reunir los requisitos formales siguen tanto para ejercer la opción como para mantener su vigencia:

- No estar sujetas a Bases Especiales de Tributación.

- Que el ejercicio fiscal de las sociedades controladas sea coincidente con el de la controladora, es decir, que terminen en el mismo mes.

- Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado. A menos que se trate de sociedades controladas por control efectivo, caso en el cual no se requerirá de la conformidad señalada.

- Que adquieran la obligación de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, mientras se encuentren ---

dentro del régimen de sociedades mercantiles controladoras. Los estados financieros de la controladora se referirán a la consolidación fiscal.

A partir del primer año de vigencia del régimen de sociedades controladoras, la Ley del Impuesto sobre la Renta, que lo sus-
tenta lo estableció como opcional, para que se acogieran los grupos de sociedades con intereses económicos comunes, siempre y cuando --
les conviniera, por lo que se establecen una serie de requisitos --
tanto en el momento de la opción como para la permanencia dentro de dicho régimen, mismos que comentare a continuación:

a).- Las sociedades que tributen mediante el régimen de -
Bases Especiales de Tributación en el ejercicio en que se efectúe -
la opción o en los posteriores, no podrán formar parte del régimen -
de sociedades controladoras.

Con lo que se debe tener mucho cuidado, en virtud de que el asunto no para en el hecho de que si se tiene dentro del grupo -
una sociedad que tributa bajo el régimen de Bases Especiales de Tri-
butación , con no incluirla en el régimen de sociedades controlado-
ras basta, sino que si se da esta circunstancia en la propia contro-
ladora o en alguna de las controladas, traerá como consecuencia que
todo el grupo no pueda optar por el régimen de consolidación.

Se puede decir que ésta es una limitación que debiera estar incluida en los requisitos para poder considerar a una sociedad con la calidad de controladora o controlada, al estar obligadas al pago del impuesto sobre la renta de conformidad con el Título II de la Ley, ya que se considera que el régimen de bases especiales de tributación es distinto a dicho Título II.

Esta limitación está dada en función de eludir el peligro que significaría una sociedad que es parte de un grupo tributando bajo el régimen de bases especiales de tributación, ya que podría ser utilizada para eludir o evitar el adecuado pago de impuestos de otras sociedades del mismo grupo de intereses económicos comunes.

Por otro lado es criticable la permanencia en esos términos del requisito comentado, ya que para el año de 1990, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no está autorizada para establecer bases especiales de tributación, sin embargo mediante disposición transitoria los contribuyentes que en 1989 tributaron de conformidad con dicho régimen podrán seguir tributando conforme el régimen de bases especiales de tributación hasta el 30 de septiembre de 1990, se considera que por lo menos este requisito tan comentado se merecía una adecuación.

b).-Asimismo, se obliga a que el ejercicio fiscal de las sociedades del grupo coincida con el de la controladora, lo que no

nada más es con la finalidad de incluir operaciones de un período coincidente de las sociedades que integran el grupo, sino también para prevenir la tremenda dinámica cambiaria de los ordenamientos fiscales.

c). Sin duda el requisito más importante para poder acogerse al régimen de consolidación fiscal, es la obtención de la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar el resultado fiscal consolidado del conjunto de las sociedades con intereses económicos comunes. Lo cual requiere que se incluya para efectos de la consolidación a todas las sociedades que reúnan la calidad de controladas por control accionario y por control efectivo.

Tratándose de las controladas por control accionario, se requiere que su representante legal esté de acuerdo en incluirlas en el régimen de consolidación fiscal y no así en el caso de las controladas por control efectivo.

La información detallada que se exige para obtener la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado es la siguiente:

La autorización para determinar el resultado fiscal consolidado deberá obtenerse por la sociedad controladora a más tardar -

el día de terminación de su ejercicio fiscal por el cual desee de--
terminar su resultado fiscal consolidado.

La solicitud de autorización referida deberá presentarse
ante la autoridad administradora correspondiente y acompañarse con
la siguiente documentación:

Carta en la que el representante legal de cada uno de las
sociedades controladas exprese su conformidad para que su represen--
tada consolide con la sociedad controladora que le controle obligán--
dose a cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impues--
to sobre la Renta.

Deberá acompañarse copia de las declaraciones del impues--
to sobre la renta de las sociedades controladora y controladas, co--
rrespondientes al ejercicio anterior a aquél que desee consolidar .
Cuando se trate de contribuyentes a quienes se les haya dictaminado
sus estados financieros para efectos fiscales, deberán presentar --
además, copia del dictamen de los estados financieros con todos los
anexos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Re--
glamento.

Documento en el que se especifique lo siguiente:

La distribución del capital social de la controladora y de cada una de las controladas señalando los accionistas de una y otras.

Las inversiones en acciones que tengan en otras sociedades tanto la controladora como las controladas.

Sociedades en las que la controladora tenga directa o indirectamente un control efectivo.

Se considera que el primer requisito entraña un sentido rigorista que en la práctica no se cumple, ya que la autoridad fiscal administradora considera que con que se presente la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado el último día del ejercicio fiscal por el cual desee determinarlo será suficiente, para que se tenga como presentada en tiempo dicha promoción, aunque la autorización se obtenga posteriormente.

d).-Asimismo, las sociedades que forman parte de un grupo de intereses económicos comunes están obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público independiente, con la finalidad de que haya más confianza a las cifras que proporcionen.

Adicionalmente a estos requisitos existen otros de segundo nivel como son:

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar está obligada a llevar los registros como controladora y por cada sociedad controlada que permita la identificación de los conceptos especiales de consolidación de cada ejercicio fiscal en los términos del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo cual es muy importante para efectos de fiscalización, en virtud de que como la consolidación es opcional, si el grupo en un ejercicio optara por no consolidar, se tendrá que dar marcha atrás a las operaciones que fueron objeto de eliminación en la declaración consolidada, y darles el tratamiento de llevadas a cabo con terceros, o también un caso palpable como lo es la desincorporación de sociedades.

El registro de los conceptos especiales de consolidación deberá efectuarse a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio o a la fecha en que la sociedad controladora deje de tener la propiedad en forma directa o indirecta de más del 50% de las acciones con derecho a voto o el control efectivo de alguna de las sociedades controladas.

Por otro lado la sociedad controladora está obligada a -- presentar declaración de Consolidación dentro de los cuatro meses -- siguientes al cierre de su ejercicio en la que determinará el resul-- tado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En -- esa declaración acreditará el monto de los pagos provisionales y -- ajustes consolidados efectivamente enterados ante las oficinas auto-- rizadas.

En caso de que en la declaración a que se refiere el pá-- rrafo anterior, resulte diferencia con saldo a cargo, la sociedad -- controladora deberá enterarla con la propia declaración.

Asimismo la sociedad controladora tiene la obligación de presentar declaración complementaria de consolidación cuando sea mo-- dificado el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consoli-- dada o el impuesto acreditado manifestando, con motivo de la presen-- tación de una declaración complementaria de cualquiera de sus socie-- dades controladas, señalando que en caso de que en la declaración -- complementaria de consolidación resulte impuesto a cargo el plazo para presentarla será a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en que se de el hecho generador, en caso contrario el plazo se am-- pliará por un mes más computando en los términos invocados.

También se impone la obligación a la controladora de ente-- rar la diferencia que en su caso resulte a cargo en la declaración complementaria de consolidación.

La sociedad controladora está limitada a presentar una so la declaración complementaria, en caso de que se trate de declaraciones complementarias de cualquiera de sus controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros y el plazo que tiene la controladora para su presentación también es limitado ya que es a más tardar a la fecha de presentación del dictamen relativo a la -- declaración de consolidación.

Una obligación más para la sociedad controladora que -- opte por determinar su resultado fiscal consolidado es la de llevar - y la forma de llevar los registros necesarios para determinar en -- forma consolidada la cuenta de utilidad fiscal neta, aplicando en - lo conducente el procedimiento y las reglas previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para hacerlo de manera individual.

Debiendo aclarar, que en el caso de la participación de - los trabajadores en las utilidades de la empresa y de las partidas- no deducibles, deberán tomarse en cuenta las que individualmente de terminen las sociedades del grupo en la proporción en que la contro ladora participe directa o indirectamente en su capital social.

Por otra parte, los ingresos por dividendos que deben to- marse en cuenta para ese cálculo, serán aquellos que la controlado- ra o sus controladas cobren de personas ajenas al grupo. Los divi- dendos pagados, serán aquellos que distribuya la controladora.

En caso de que se incorpore una nueva sociedad a la consolidación, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidado se incrementará con el saldo individual que la controlada tenga en su fondo fiscal. Si se presenta una desincorporación, el saldo de la cuenta consolidada se disminuirá con la parte que en lo individual corresponda a la controlada que se desincorpora. En los dos casos anteriores el incremento o disminución, se efectuará en la proporción en que la controladora participe directa o indirectamente en el capital social al momento en que se de alguno de los dos supuestos.

El saldo inicial de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada correspondiente a los ejercicios terminados con anterioridad al 1º de enero de 1990, se constituirá de la siguiente manera:

La sociedad controladora considerará la suma de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta determinada por ella misma y cada una de las controladas antes de haber optado por determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que al 1º de enero de 1990, consoliden. Dichos saldos se tomarán en cuenta en la proporción promedio en base a la participación directa o indirecta que en el capital social de las controladas tenga la controladora.

Al resultado anterior se le sumará la utilidad fiscal neta consolidada de los ejercicios, en que la controladora determinó-

su resultado fiscal consolidado, únicamente por los ejercicios de - 1987 a 1988, según se trate.

Asimismo la sociedad controladora está obligada a determinar sus pagos provisionales y ajustes en forma consolidada, de conformidad con el procedimiento previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar los pagos provisionales y los ajustes individuales. Obteniendo un coeficiente de utilidad consolidado que tome en cuenta la utilidad fiscal consolidada y el total de ingresos-nominales de todas las sociedades que formen parte del grupo.

Señalando que de la utilidad fiscal base para el cálculo de los pagos provisionales sólo podrán disminuirse las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar.

Asimismo, los datos que se requieren de las controladas, para la determinación de los pagos provisionales y de los ajustes consolidados, deben incorporarse al cálculo en la proporción en que la controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas en el ejercicio de que se trate, sin incluir los datos de las controladas que hubiesen presentado el aviso de suspensión de actividades.

Por último, tratándose del primer ejercicio en que un grupo consolide fiscalmente, deberá tomar en consideración los datos

del ejercicio anterior al de la consolidación, considerando la participación que la controladora hubiera tenido en ese ejercicio en el capital social de las controladas.

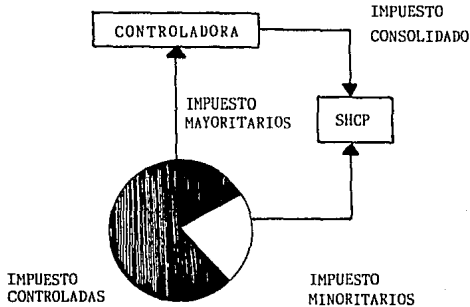
De igual manera también las sociedades controladas tienen la obligación de calcular sus pagos provisionales y ajustes en forma individual. Del impuesto que les resulte entregarán a la sociedad controladora la cantidad que a esta le corresponda de acuerdo a su participación directa o indirecta en el capital social de la controlada, para efectuar el pago consolidado. La diferencia que corresponde al interés minoritario, deben enterarla con la presentación de la declaración correspondiente.

Por otro lado, están obligadas a presentar su declaración del ejercicio, calculando el impuesto correspondiente. Debiendo dar a la controladora, la parte que le corresponda en base a su participación en el capital social de las controladas y la diferencia, del interés minoritario, deberán pagarla a las autoridades hacendarias. Eliminando en esa forma el problema financiero que se abatía en años anteriores ya que las sociedades controladas pagaban individualmente el impuesto que les correspondía y la sociedad controladora solicitaba la devolución con posterioridad del impuesto pagado en exceso.

Para mayor comprensión del procedimiento antes descrito se esquemaliza en la forma siguiente:

PAGOS PROVISIONALES , AJUSTES CONSOLIDADOS

Y DECLARACION DEL EJERCICIO.
FLUJOS PAGO DE IMPUESTO



IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CONSOLIDACION

PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS

<u>EMPRESA</u>	<u>INGRESOS NOMINALES</u>	<u>PARTICIPACION ACCIONARIA</u>	<u>INGRESOS CONSOLIDABLES</u>
C	\$ 10,000	100 %	\$ 10,000
A	20,000	90 %	18,000
B	18,000	80 %	14,400
			<u>\$ 42,400</u>
<u>RESULTADO CONSOLIDADO \$ 1,600 = .0377</u>			
<u>INGRESOS MONINALES</u>	<u>\$42,400</u>		

Una obligación más para las sociedades controladas consiste en integrar la cuenta de utilidad fiscal neta, con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, con los dividendos percibidos de - - otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o - en bienes y con las utilidades distribuidas provenientes de la disminución de capital.

Asimismo para finalizar, se señala no obstante que no se trata de una obligación sino de un beneficio que los dividendos o - utilidades en efectivo o en bienes que las sociedades que consolidan se distribuyan entre si, no serán objeto de retención alguna.

D) DETERMINACION DE LA PARTICIPACION
ACCIONARIA PROMEDIO

En el esquema de consolidación fiscal hay un aspecto sumamente relevante y se trata del promedio por día de participación accionaria ya que representa el apoyo para obtener la neutralidad del impuesto y claro el reconocimiento de los derechos de los accionistas minoritarios de las sociedades controladas.

Procedimiento para que la sociedad controladora determine su resultado fiscal consolidado:

Se obtendrá la utilidad fiscal consolidada conforme a lo siguiente:

Sumará las utilidades fiscales de las sociedades controladas.

Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas.

Según sea el caso, sumará la utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.

Sumará o restará, en su caso, los conceptos especiales de consolidación del ejercicio y las modificaciones a dichos conceptos así como a la utilidad o pérdida fiscales de las controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

Los conceptos señalados en primero, segundo y cuarto lugar se sumarán o restarán en base a la proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas durante el ejercicio fiscal de la controlada. Para lo cual se tomará en consideración el promedio por día correspondiente a dicho ejercicio.

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

FECHA DE LA INVERSION	PARTICIPACION		No. DE DIAS	
ENERO 1º	51 %	x	31	4 %
			<hr/> 365	
FEBRERO 1º	60 %	x	150	25 %
			<hr/> 350	
JULIO 1º	70 %	x	92	18 %
			<hr/> 365	
OCTUBRE 1º	80 %	x	92	20 %
			<hr/> 365	
			PROMEDIO POR DIA	67 %

Tratándose de la sociedad controladora el promedio por día de participación accionario es del 100 %.

Se destaca que en caso de sociedades controladas, se calculará el promedio por día de participación accionaria, considerando únicamente los días en que la sociedad controladora cuente con el control accionario.

E) INCORPORACION DE SOCIEDADES

Existen dos formas para incorporarse al régimen de sociedades controladoras:

a).- La primera es cuando un grupo de sociedades opta por determinar el resultado fiscal consolidado, para lo cual como ya -- quedó asentado se requiere de la autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cuya autorización además de contar con los requisitos fiscales ya analizados, se deben -- incorporar a todas las sociedades que tengan la calidad de controla-- das.

b).- A la otra forma de incorporación le podemos denomi-- nar incorporación por adición, la cual consiste en la obligación de la controladora que ya cuenta con autorización para determinar su -- resultado fiscal consolidado, de incorporar y de avisar de la socie-- dad que cuente con la calidad de controlada posteriormente, basándo-- se en el control accionario del capital social de la controlada de que se trate o en el control efectivo, para saber que sociedades de-- ben integrar la consolidación.

Cuando se pierda la calidad de sociedad controlada des -- pués del inicio del ejercicio, se desincorporará de la consolda--- ción fiscal, presentando el aviso correspondiente, al que me referi-- ré posteriormente.

La sociedad que califique como controlada concluirá su - ejercicio fiscal en que esto ocurra hasta el final como si no lo -- fuera, ya que será incorporada a la consolidación fiscal hasta el - siguiente ejercicio.

Para concluir podemos señalar que tratándose de incorporación de sociedades controladas al régimen de sociedades mercantiles controladoras por adición, es necesario presentar un aviso, el cual debe presentarse ante la autoridad administradora que haya concedido la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado- acompañando la siguiente documentación:

- Si se trata de sociedades de nueva creación, acta constitutiva conteniendo registro de acciones.

- Si se trata de sociedades constituidas se anexará el - registro de accionistas firmado por el Secretario del Consejo de Administración, así como el contrato de compra-venta o documento fehciente que pruebe la fecha del control accionario.

- Además dicho aviso deberá señalar el porcentaje de participación accionaria y el tipo de control que ejerza la controladora sobre la controlada en cuestión.

F) DESINCORPORACION DE SOCIEDADES.

También en el caso de desincorporación de sociedades se pueden presentar dos casos:

a).- Cuando el grupo en general por alguna razón ya no se encuentra en los supuestos para poder seguir consolidando o no desea seguir haciéndolo, caso en el que la sociedad controladora deberá obtener autorización a más tardar al término de los seis primeros meses del ejercicio por el que vaya a dejar de determinar el resultado fiscal consolidado, después de dicho término y antes de concluir el ejercicio, solamente por causa justificada superveniente - se podrá otorgar esa autorización.

La solicitud para obtener la autorización a que se refiere el párrafo anterior se deberá presentar ante la autoridad administradora que emitió la autorización para la determinación del resultado fiscal consolidado, anexando la siguiente documentación:

- Copia de los estados financieros dictaminados de las - sociedades controladora y controladas, del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se va a dejar de consolidar.

- Dentro de los cinco meses siguientes al término del ejerccio en el que se dejó de determinar el resultado fiscal consolidado,

la sociedad controladora deberá exhibir, ante la autoridad administradora copia de los estados financieros dictaminados con todos los anexos que manda el Código Fiscal de la Federación, correspondientes a la controladora y a cada controlada, de dicho ejercicio.

- Cálculo del impuesto que en razón de la determinación del resultado fiscal consolidado se haya diferido o de las cantidades que resulten a su favor, dictaminado por contador público como lo dispone el Código Fiscal de la Federación.

b).- El segundo caso trata los requisitos y formalidades de desincorporación relativa a sociedades controladas que al dejar de calificar como tales, deben de abandonar el régimen de consolidación fiscal y para ello deben presentar aviso ante la autoridad administradora correspondiente. En este caso, la sociedad de que se trate deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser controlada, en forma individual. En este caso la controladora para determinar la utilidad fiscal consolidada del ejercicio, sumará o restará según sea el caso, los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deben considerarse como efectuados con terceros desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, debiendo además sumar para determinar su utilidad fiscal consolidada, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad que se

desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo - - aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora, para determinar el resultado fiscal consolidado.

Las pérdidas de ejercicios anteriores correspondientes a la sociedad que se desincorpore, pendientes de disminuir a que se refiere el párrafo anterior, se sumará en base a la proporción del promedio por día que respecto de sus acciones con derecho a voto - haya tenido la controladora en forma directa o indirecta en el ejercicio en que se desincorpore.

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

Ambos casos de desincorporación del régimen de sociedades mercantiles controladoras revisten gran importancia ya que pueden - convertir al régimen justo y equitativo en un régimen con demasiadas ventajas o desventajas, por lo que es conveniente señalar las -

principales características de la consolidación:

- La entrada al régimen es opcional.

- La mecánica de consolidación permite la amortización de pérdidas de unas sociedades contra las utilidades de otras.

- Difiriéndose utilidades y pérdidas en operaciones intercompañías hasta que surta efectos contra terceros mediante los conceptos especiales de consolidación.

- En caso de desincorporación de sociedades se reconocen los efectos fiscales diferidos originados por los conceptos especiales de consolidación.

- El reconocimiento de efectos diferidos y de ganancias o pérdidas.

No todas las partidas que se incluyen en consolidación tienen un reflejo en la exclusión de la consolidación de una sociedad, sino únicamente a aquellas partidas que se van actualizando en base a la participación accionaria de la sociedad controladora.

Se hace notar que la inflación sufrida en los últimos años, ocasiona que el no pago oportuno de un gravamen, origina una

distorsión ya que implica la disminución de dicho gravamen, sin embargo en el caso de los dos tipos de desincorporación que nos ocupan no se generan intereses porque no había nacido crédito fiscal alguno.

La desincorporación de una sociedad del régimen de consolidación reversa los conceptos especiales de consolidación y les da el carácter de efectuados con terceros desde la fecha en que se realizaron sin actualización alguna.

Para finalizar se señala que para los dos tipos de desincorporación comentados, se reconocen las utilidades o pérdidas diferidas y las diferencias del impuesto que resulten.

Cuando la sociedad controladora entre en liquidación, se dejará de determinar el resultado fiscal consolidado a partir de que concluya el ejercicio inmediato anterior al de liquidación, si se trata de alguna sociedad controlada, correrá la misma suerte que en los casos de desincorporación de sociedades controladas.

CAPITULO III

MECANICA DE CONSOLIDACION FISCAL.

Antes de entrar de lleno al análisis de la mecánica de la consolidación fiscal es necesario señalar la tajante diferencia que existe entre la consolidación fiscal y la consolidación contable.

La finalidad de la consolidación fiscal radica en lograr -- una sola declaración para efectos del pago del impuesto correspondiente a un ejercicio fiscal determinado, de un grupo de sociedades con intereses económicos comunes.

Por su parte, el objetivo de la consolidación contable son los estados financieros a nivel consolidado.

A)- ELEMENTOS BASICOS DE LA MECANICA DE CONSOLIDACION

Los elementos básicos de la mecánica de consolidación, son los que la Ley del Impuesto sobre la Renta denomina conceptos especiales de consolidación y que se constituyen por las partidas que deben considerarse, cuando se incorporen a las declaraciones tanto de pagos provisionales consolidados, ajustes a los mismos así como a la declaración de consolidación, los cuales son:

- Las pérdidas o ganancias derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales cuando hayan sido obtenidas en operaciones entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas, siempre que hayan sido deducidas o acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante.

- Las ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital cuando provengan de operaciones entre la sociedad controladora y una o más controladas o entre dos o más sociedades controladas.

- El monto que por la deducción de inversiones realice la sociedad controladora o controlada, tratándose de bienes adquiridos mediante operaciones entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas.

- El monto de la deducción por inversión de bienes objeto de operaciones entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas, que le hubiera correspondido a la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes.

-En caso de enajenación a terceros, de bienes que previamente hayan sido objeto de las operaciones entre la sociedad controladora

y una controlada o entre dos o más sociedades controladas, se sumará o restará en su caso lo siguiente:

La pérdida o la ganancia derivada de la enajenación a terceros de los bienes de que se trata.

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

Para determinar la ganancia ponderada o la pérdida ponderada se multiplicará la ganancia o la pérdida obtenida, por el factor - que resulte de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fue propiedad de la sociedad controladora y de cada sociedad controlada, en base al promedio por día de participación que haya tenido en el capital social en forma directa e indirecta la controladora durante el período en que cada una de las sociedades fue propietaria del bien , tratándose de la controladora se considerará el 100% , el producto que se obtenga se dividirá entre el --

número total de años que el bien fue propiedad de la controladora o de las controladas. La ganancia ponderada o la pérdida ponderada se rá la suma de los distintos productos.

- El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, sin que ese monto exceda de la utilidad fiscal que obtenga en los ejercicios en que sea controlada hasta agotarla, considerando para estos efectos, tanto las pérdidas fiscales como las utilidades en la proporción de participación que en el capital social tenga la controladora ya sea en forma directa o indirecta en cada ejercicio. Por lo que se refiere a la controladora se podrá disminuir de su utilidad fiscal de los ejercicios posteriores hasta agotarla.

B).- UTILIDADES Y PERDIDAS FISCALES.

En el momento en que se cuenta con la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado se inicia propiamente la mecánica de consolidación.

El primer paso consiste en considerar las utilidades fiscales de las sociedades controladas que las obtuvieron, en la misma --

proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en su capital, considerando el promedio por día que corresponda al período de que se trate.

El segundo paso consiste en considerar las pérdidas fiscales de las sociedades controladas que las sufrieron, también en la misma proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en su capital social, considerando el promedio por día que corresponda al período de que se trate.

El tercer paso consiste en adicionar o restar la utilidad fiscal o pérdida fiscal, respectivamente, de la sociedad controladora en su totalidad, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la intervención de la sociedad controladora en el grupo de intereses económicos comunes es en el 100%.

Lo que resulta lógico, al ser la controladora el eje sobre el que gira la consolidación fiscal, al ser la responsable de los derechos y obligaciones inherentes a ese régimen.

A continuación se ejemplifica como se acumulan las utilidades o pérdidas fiscales:

SOCIEDAD	Utilidad o -- (pérdida) Fis- cal reportada en declara- ción tanto de pagos provi- sionales con- solidados, -- ajustes a los mismos y de- claración de consolidación.	x	Promedio por día de parti- cipación --- accionaria - del grupo.	=	Utilidad o -- (pérdida) Fis- cal consolida- da antes de - conceptos es- peciales de - consolidación.
A	\$ 5,500	x	51 %	=	\$ 2,805
D	3,000	x	61 %	=	1,830
F	8,000	x	71 %	=	5,680
	<hr/> 16,500				<hr/> 10,315
B	(1,500)	x	51 %	=	(765)
C	(2,000)	x	55 %	=	(1,100)
	<hr/> 3,500				<hr/> 1,865
CONTROLADORA	400	x	100 %	=	400
	<hr/> 13,400				<hr/> 8,850

Del ejemplo se desprende que las utilidades fiscales de las controladas y de la controladora que en suma hacen \$10,715 deberían pagar impuesto sobre la renta por \$3,857 en tanto que a nivel consolidado será \$8,850 por el que sólo se debe pagar un impuesto sobre la renta de \$3,186 . (1)

El procedimiento algebraico anterior es sin duda uno de los principales atractivos del régimen de consolidación, ya que se aplican las pérdidas de las sociedades controladas perdedoras del grupo contra las utilidades de las sociedades también controladas ganadoras del mismo, incluyendo en uno u otro caso, según se trate, los resultados de la sociedad controladora, lográndose en esa forma el financiamiento al no pagarse impuesto por la utilidad obtenida ya que es neutralizada con la pérdida.

Una vez que la suma algebraica nos da la base del impuesto, comienza la eliminación de operaciones intercompañías del grupo.

Con lo cual se eliminan diversas operaciones tomando como base el promedio por día de participación en cada sociedad, teniendo en primer plano:

- La enajenación de inversiones entre sociedades.

(1) La Consolidación Fiscal, Alberto Navarro Rodríguez, Editorial - Themis, segunda Edición México, D.F., Pags. 132 y 133.

Se adicionarán o restarán dependiendo del caso, las pérdidas o las utilidades, respectivamente, que surjan con motivo de enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales de conformidad con el valor que tenían esos bienes en el grupo a la fecha en que empezó a consolidar el resultado fiscal, sin que el valor sufra alguna modificación bajo ninguna circunstancia, aún cuando sea objeto de varias operaciones entre sociedades del grupo siempre y cuando hayan sido deducidas o acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante. Cuando se enajene el bien a un tercero se tendrá que calcular la ganancia o pérdida comparando el precio de enajenación contra el costo que tenía el bien cuando el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal y considerando, según el caso, la antigüedad total del bien en el grupo.

La eliminación de esta partida como concepto especial de consolidación, enfrenta el problema de que bajo ciertas circunstancias el costo de esos bienes se ajusta en base a factores, que evita se cause impuesto sobre las ganancias nominales, aún cuando dicho ajuste no abarca las inversiones que no sean terrenos, construcciones y acciones o partes sociales.

- Actualización de la deducción anual de inversiones.

En el caso de inversiones que están sujetas a deducción anual sobre su monto original, o sea sujeta a depreciación o amortización, se corrigen también a través de los conceptos especiales de consolidación, siempre y cuando se trate de bienes que hubieran sido -

objeto de una enajenación previa entre sociedades del mismo grupo. Este ajuste permite mantener la consistencia de la depreciación como -- si aún cuando efectivamente exista cambio de propietario, se hubiera trasladado exactamente al mismo costo de adquisición o monto original de la inversión, disminuido de la depreciación o amortización acumulada que tenía en la sociedad a la que pertenecía cuando el grupo inició la determinación de su resultado fiscal consolidado.

La corrección de la deducción por depreciación, no sólo se tiene que realizar en el ejercicio en que se adquiere el bien por una controlada como resultado de una enajenación efectuada por la controladora o por otra controlada; sino que se debe continuar corrigiendo esa deducción por depreciación hasta que el bien se enajene a terceros ajenos al grupo, se termine de depreciar fiscalmente, se dé de baja por inservible para los fines de la sociedad, o bien que se deje de consolidar fiscalmente.

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

Se elimina la ganancia que resulte en caso de fusión, liquidación o reducción de capital que se hubieren generado entre sociedades del grupo, ya sea controladora y una controlada, o entre dos o -- más sociedades controladas.

Esta eliminación es muy sencilla y muy común, sobre todo al momento de organizarse o reorganizarse los grupos para operar en forma más favorable; sin embargo, tampoco debe tener efecto fiscal debido a que no se permite que se modifiquen los valores de inversión de las sociedades que integran el grupo.

Cabe señalar que la Ley no prevé la pérdida que pudiera generarse en los casos de fusión, liquidación o reducción de capital, pero no es porque no se llegue a dar el supuesto, sino porque como la Ley considera expresamente esa partida como no deducible para determinar la utilidad o pérdida fiscal, no podría estar formando parte de la base sobre la que se determinará el resultado fiscal consolidado.

- Ganancia o Pérdida Ponderada.

La ganancia o pérdida obtenida por las sociedades del grupo al momento de enajenar a terceros terrenos, inversiones, acciones y partes sociales que hayan sido materia de operaciones entre sociedades del grupo, que no es más que una forma de distribuir la ganancia o pérdida de una operación que incluye a varias sociedades del grupo, entre aquellas que deben reconocerla, es objeto también de eliminación.

Para determinar la ganancia o pérdida ponderada, se multi plicará la ganancia o pérdida obtenida, por el factor que resulte de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fue propiedad de la sociedad controladora y de -- cada sociedad controlada, por el promedio por día de participación-- que de las acciones con derecho a voto haya tenido en forma directa o indirecta la controladora durante el período en que cada una de - las sociedades fue propietaria del bien, tratándose de la controlad ora se considerará el 100%, el producto que se obtenga se dividi rá entre el número total de años que el bien fue propiedad de la - controladora o de las controladas. La ganancia o pérdida pondera- da será la suma de los distintos productos.

La Ley nos da el texto bastante complicado, sin embargo - el cálculo se reduce a una regla de tres, que considera el tiempo que cada sociedad tuvo en su poder el bien y la participación -- accionaria de la controladora en cada una de las sociedades, para - distribuir la ganancia o pérdida de la operación en forma en que - se reflejó en el grupo de intereses económicos comunes.

La determinación de la ganancia o pérdida ponderada opera en los mismos términos. Únicamente que en el primer caso, se - suma y en el segundo se resta.

- Incorporación de sociedades con pérdidas de ejercicios anteriores.

La regla general consiste en que para efectos de la consolidación fiscal sólo se consideran las operaciones llevadas a cabo en el ejercicio, y en principio no es aceptada la mecánica de amortización en pérdidas de operación de las sociedades que pertenecen al grupo, cuando esas pérdidas se sufran antes de ingresar al régimen de consolidación fiscal, se reconoce el derecho en forma individual de la sociedad de amortizarla, por lo que se permite para efectos de la consolidación fiscal proporcional a la participación directa o indirecta de la controladora en su capital social, que obtenga en los ejercicios en que sea controlada, hasta agotarla.

De esa misma forma se permite al grupo de intereses económicos comunes el mismo procedimiento de amortización de pérdidas a que tienen derecho las sociedades que no pertenecen a grupos que consoliden.

- Amortización de pérdidas fiscales en el régimen de consolidación.

La mecánica de consolidación establece que se sumen al -
gebraicamente utilidades y pérdidas fiscales de la controladora y
controladas de donde queda implantada una mecánica adicional de --
amortización de pérdidas para las sociedades que integran un gru-
po de intereses económicos comunes; sin embargo cuando el resulta-
do fiscal consolidado es negativo se permite aplicarlo contra la -
utilidad fiscal consolidada, aplicando las reglas de amortización
de pérdidas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El régimen de consolidación fiscal tiene como uno de sus
objetivos tratar a un grupo de sociedades jurídicamente indepen--
dientes como un solo ente de orden económico, es decir, como a -
un contribuyente común y corriente, por lo que suena lógico que -
para efectos del impuesto sobre la renta se le reconozca el dere--
cho a amortizar sus pérdidas fiscales en la misma forma que se le
reconoce a cualquier otro contribuyente.

La inclusión de esa mecánica a partir de 1983, originó-
que se tuviera que distinguir la utilidad fiscal consolidada del -
resultado fiscal consolidado, ya que si se hubiera permitido la -
amortización de pérdidas contra dicho resultado, para nada servi-
ría el plazo para amortizar pérdidas que establece la Ley del --

Impuesto sobre la Renta, ya que año con año se produciría un resultado fiscal consolidado negativo.

C).- ELEMENTOS QUE DAN PERMANENCIA AL REGIMEN
DE CONSOLIDACION FISCAL.

Este apartado tiene como finalidad el comentario en forma rápida de las disposiciones que trascienden el ejercicio en que un grupo de sociedades opte por determinar el resultado fiscal consolidado y que garantiza su permanencia y atractivo en las disposiciones legales aplicables.

- Cambios en la propiedad accionaria de las sociedades controladas.

Por todo lo hasta aquí expuesto, ha quedado bien definido que el elemento esencial de la consolidación fiscal, es la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas, ya que no se podría elaborar la declaración de consolidación, si se careciera de ese elemento.

También se señaló que para efectos de la consolidación fiscal el cálculo para determinar la propiedad accionaria se lleva a cabo el promedio por día.

Con lo que se ha omitido la importancia que tienen las variaciones en la propiedad accionaria de la controladora en el capital social de las controladas en los ejercicios posteriores al de inicio de la consolidación, ya que hay que tomar en cuenta que algunos de los conceptos especiales de consolidación se eliminan en cuanto surten efectos con terceros y en base a la variación de esa propiedad accionaria después de su reconocimiento se debe considerar que van surtiendo parcialmente efectos con terceros en cualquiera de los sentidos, o que se van adquiriendo o enajenando parcialmente con terceros.

El elemento de la propiedad accionaria directa o indirecta de la controladora sobre las controladas es de suma importancia para el régimen de consolidación que toma como base únicamente resultados fiscales, es a partir del promedio de participación por día que se logra la neutralidad del impuesto sobre la renta para efectos del grupo de intereses económicos comunes; por lo que es necesario mantenerlo al día durante los ejercicios en que se consolide.

El régimen de consolidación fiscal vigente a partir de 1983, reafirma la importancia de la propiedad accionaria y con la idea de garantizar la permanencia de la consolidación fiscal, obliga a ir reconociendo las variaciones en la propiedad accionaria que de las controladas pudiera gestarse de un ejercicio a otro, considerándola como

incorporación o desincorporación parcial, según sea el caso, amen
te o disminuya la participación de las acciones en el capital so-
cial.

Mecánica de reconocimiento de los cambios de propiedad -
accionaria.

La mecánica establecida en la Ley es bastante adecuada -
ya que persigue la finalidad de que el régimen de consolidación --
fiscal haga notar las operaciones intercompañías en la declaración
de consolidación, al tomar en consideración tanto los conceptos es
peciales de consolidación del año de que se trate, como las que hu
bieren incluido en el ejercicio anterior por operaciones de años -
atrás, calculados en base a los promedios de participación aciona
ria de la controladora sobre la controlada en el ejercicio de que -
se trate.

En primer lugar se eliminan los conceptos especiales de
consolidación, con excepción de la ganancia o pérdida ponderada --
por operaciones en que se hubieran visto inmiscuidas sociedades --
pertenecientes al mismo grupo de intereses económicos comunes, ya
que estos conceptos no se pueden considerar como realizados con --
terceros al momento de la desincorporación de una sociedad contro-
lada, ni por los cambios en la participación accionaria, ni con --
motivo de la desintegración del grupo.

Al no señalar la Ley la actualización de los conceptos especiales de consolidación citados en el párrafo anterior, debido a los cambios en la participación accionaria de la controladora, permite mantenerlos como incentivos al optar por determinar el resultado fiscal consolidado.

En segundo lugar se recalcula a partir del nuevo promedio por día de participación de los conceptos especiales de consolidación del ejercicio anterior, pero aplicándoles el nuevo factor de participación accionaria directa o indirecta de la sociedad controladora en el capital de la controlada, con lo que se reconocen como operaciones realizadas con terceros, los ajustes que resulten de esas variaciones.

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

Esta mecánica permite ajustar el movimiento acumulado en años anteriores de las partidas especiales de consolidación de la controlada a la nueva participación de la controladora en su capital social.

- Desincorporación total del grupo para efectos del régimen de consolidación fiscal.

Asimismo las disposiciones fiscales prevén la mecánica de desincorporación total del grupo del régimen de consolidación fiscal, mismas que se consideran de gran relevancia, ya que puede transformar al régimen que pretende ser equitativo, en un régimen que ocasione beneficios o perjuicios al contribuyente, aún cuando éstos sean básicamente de orden financiero.

Con respecto a este punto se aclara que no todas las partes que en su momento formaron parte del régimen de consolidación fiscal deben considerarse como pendientes de surtir efectos al desincorporar a una sociedad del citado régimen. Sin embargo, permanece sin definición el relativo a que no se señala claramente cuáles son los conceptos especiales de consolidación que deben reconocerse en el caso de desincorporación de una controlada del régimen de consolidación fiscal.

Sin embargo, de conformidad con la interpretación que se podría dar a la Ley del Impuesto sobre la Renta se tendría que considerar con efecto diferido a los siguientes:

- Utilidades o pérdidas fiscales.

- Amortización de pérdidas de operación entre sociedades del grupo.

- Ganancia o pérdida por enajenación de bienes intercompañías.

- Ganancia derivada de fusión, liquidación o reducción de capital intercompañías e incorporación de sociedades al régimen de consolidación fiscal con pérdidas de ejercicios anteriores.

Lo anterior en virtud de que esas partidas son las que se actualizan cuando cambia la participación accionaria de un ejercicio a otro, con excepción de la ganancia o pérdida por enajenación de bienes intercompañías, cuyo efecto se da hasta que se reconoce la ganancia o pérdida ponderada.

- Participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades.

Es importante hacer notar que el régimen de consolidación fiscal es totalmente independiente al régimen de participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades, ya que la consolidación es solamente para fines del pago del impuesto.

Lo cual es elemental ya que la participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades, consiste en remunerar la participación del trabajo en la generación de las utilidades de una sociedad y no obstante que los trabajadores también contribuyen a la generación de utilidades de un grupo de intereses económicos comunes, al tratar de establecer la remuneración de los trabajadores dentro de la consolidación fiscal, se suscitaría un cambio de muy sonada relevancia en el régimen de consolidación actual y obviamente diversas inequidades en la participación que a cada trabajador corresponda, entre las que podríamos citar el efecto de la amortización de pérdidas entre las sociedades del grupo.

CONCLUSIONES

1.- La Ley del Impuesto sobre la Renta se modernizó en gran medida, reduciendo considerablemente el trecho que existía con las legislaciones más avanzadas de otros países al reconocer dentro de sus disposiciones el régimen de consolidación fiscal para efectos del pago del impuesto sobre la renta. Dicho régimen se encuentra apoyado en el reconocimiento que a través de la participación accionaria del grupo en las sociedades controladora y controladas, se hace de las operaciones de sociedades jurídicamente independientes, pero ligadas en gran medida por los intereses económicos comunes que atañen al grupo al que pertenecen.

2.- Asimismo, permite que los grupos organizados por medio de sociedades anónimas independientes, tributen en la misma forma que las que operan mediante una única sociedad o mediante lo que se conoce como matriz y sucursales, destacando asimismo el hecho de que no habiéndose incorporado objetivos adicionales al aspecto de neutralidad en el pago de los impuestos y no vislumbrarse beneficios, no puede reunir las características de un estímulo fiscal, ni se utiliza para fines diversos que no serían justificables, como podría ser la participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades.

3.- Desde el punto de vista teórico de las disposiciones fiscales relativas al régimen de consolidación fiscal, se estima que dichas disposiciones cumplen adecuadamente con su objetivo esencial, no obstante que requieren de aclaraciones, adiciones y reglamentaciones para mejorar su eficacia.

4.- El uso adecuado del régimen de consolidación fiscal genera al contribuyente beneficios principalmente de orden financiero, sin que se trate de un incentivo o promoción, que no se obtendrían mediante otras formas de tributación.

5.- El régimen de consolidación fiscal otorga una importante ventaja a las autoridades fiscales, ya que le ayuda a mejorar su control sobre los grupos que consolidan, al tener plenamente identificadas a las sociedades integrantes de dichos grupos y a sus relaciones de orden operativo.

6.- Las disposiciones fiscales relativas al régimen de consolidación fiscal no son fáciles de entender, lo cual se debe a las características complejas de las operaciones que realizan los grupos de intereses económicos comunes y al aspecto tan general que se le dio al régimen desde un principio, ya que está encaminado a que lo utilicen por igual tanto los pequeños grupos como los grandes grupos económicos comunes.

7.- La consolidación fiscal originó un gran avance a la -- legislación fiscal mexicana, porque no obstante lo novedoso, se ve un amplio horizonte en su inclusión, ya que se puede convertir en un instrumento importante de toda una nueva concepción de los sistemas impositivos, que deben ser acordes a los requerimientos actuales y futu--ros de las sociedades, prueba de ello, radica en el hecho de que en - la actualidad las propias sociedades controladoras pueden optar por - consolidar el impuesto al activo.

8.- El régimen de consolidación fiscal anteriormente fue - poco utilizado, en virtud de la supuesta complejidad de sus disposi--ciones, al mayor control que pueden ejercer las autoridades fiscales--sobre los grupos de intereses económicos comunes y al desconocimiento de los beneficios que contempla el régimen.

9.- El objetivo de la consolidación fiscal consiste en --- agrupar a diferentes sociedades en una sóla declaración de impuestos.

10.- Los efectos del régimen de consolidación fiscal consis--ten en la compensación de pērdidas contra utilidades fiscales, elimi--nación de operaciones intercompañías, libre flujo de dividendos, mane--jo eficiente de efectivo en pagos provisionales y obviamente la neu--tralidad del impuesto.

Concluyendo que la utilización adecuada del régimen de consolidación fiscal que lleven a cabo las autoridades fiscales y los propios contribuyentes, permitirá que se desarrolle armónicamente y se generalice, ya que de lo contrario sería un auténtico desperdicio que el abuso o arbitrariedad en su aplicación originarán su desaparición del sistema tributario mexicano.

OPINION PERSONAL

El régimen de consolidación fiscal posiblemente podría ser calificado de un régimen tributario anti-constitucional, en virtud de que va en contra de nuestra Ley Suprema que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos y mediante dicho régimen la contribución se neutraliza, desencadenándose el no pago de impuestos.

Sin embargo, la inclusión del régimen de consolidación fiscal en la legislación fiscal mexicana, ha propiciado el desarrollo industrial y comercial del País en gran medida, recuperándose no únicamente de los gravámenes no recaudados, sino obteniendo amplios beneficios.

B I B L I O G R A F I A

- CARRILLO ZALCE INGACIO
"Apuntes para el Estudio del primer Curso de Derecho Mercantil". Editorial Banca y Comercio, S.A., Décima Sexta Edición 1979, México, D.F.

- GONZALEZ HERNANDEZ ANTONIO Y JOSE MANUEL MELENDEZ - SIEGRIST
"Holding Compañías Tenedoras, Subsidiarias y Asociadas, aspectos Financieros". Editorial Limusa, S.A. - Primera Edición 1982, México, D.F.

- MANTILLA MOLINA ROBERTO L.
"Derecho Mercantil, Introducción y Conceptos Fundamentales Sociedades". Editorial Porrúa, S.A., Décimo -- Séptima Edición, México, D.F.

- NAVARRO RODRIGUEZ ALBERTO
"La Consolidación Fiscal". Editorial Themis, S.A., -- Segunda Edición 1986, México, D.F.

- PUENTE Y F. ARTURO Y OCTAVIO CANO M.
"Derecho Mercantil". Editorial Banca y Comercio, S.A.,
Vigésima Tercera Edición 1978, México, D.F.

- ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACION.
Instituto Politécnico Nacional.
"Estados Financieros Consolidados y Método de Partici-
pación". Editorial Trillas, Tercera Reimpresión -
1983, México, D.F.

LEGISLACION CONSULTADA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Civil para el Distrito Federal.
- Código de Comercio para el Distrito Federal.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982 a 1990, y su Reglamento.
- Ley del Impuesto al Activo de 1989 y 1990, y su Reglamento.

OTRA DOCUMENTACION CONSULTADA

- Boletín NIC-27 de noviembre de 1989, emitido por la comisión de normas internacionales de contabilidad relativo a los estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias.
- Programa de Asistencia fiscal, relativo a la Consolidación Fiscal 1990.
- Conferencia sobre consolidación para efectos fiscales impartida por el C.P. Alberto Navarro Rodríguez.
- Tópicos Fiscales No. 1 de 2 de enero de 1990, emitido por el despacho de Asesoría y Consultoría Fiscal Chevez Ruiz Zamarripa y Cía., - S. C. relativo a las reformas para 1990 a las Leyes de los Impuestos sobre la Renta y al Activo.