

108



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**

**"ESTUDIO FISCAL INTEGRAL.  
APLICACION DEL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL".**

**TRABAJO DE SEMINARIO**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A**

**ARMANDO GUZMAN BARRERA**

*282545*

**ASESOR: C.P. DIONICIO MONTES MOLINA**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

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

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

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

Con base en el art. 51 del Reglamento de Exámenes Profesionales de la FES-Cuautitlán, nos permitimos comunicar a usted que revisamos el Trabajo de Seminario:  
Estudio Fiscal Integral

"Aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal"

que presenta el pasante: Armando Guzmán Barrera

con número de cuenta: 09107143-7 para obtener el título de :  
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXÁMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VISTO BUENO.

ATENTAMENTE  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a . 20 de Julio de 2000

MODULO	PROFESOR	FIRMA
I	C.P. Dionicio Montes Molina	
III	L.C. Luis Yescas Ramirez	
IV	L.C. Francisco Alcantara Salinas	

DOY GRACIAS A DIOS POR TENER A LAS  
PERSONAS MAS IMPORTANTES EN MI VIDA,  
MI MADRE, MI PADRE, Y A TODOS MIS HERMANOS,  
Y ESTE TRABAJO ES POR Y PARA ELLOS.

**AGRADEZCO:**

**A TODOS MIS MAESTROS, QUE HAN  
CONTRIBUIDO PARA MI DESARROLLO  
PROFESIONAL, Y A MIS AMIGOS DE LA  
UNIVERSIDAD, POR SU APOYO Y  
COMPRESION. EN ESPECIAL A**

**MONICA RODRIGUEZ  
MONICA MUÑOZ  
YENI TOVAR  
JUAN BARAJAS  
GUSTAVO GALVAN  
JORGE RAMIREZ  
HECTOR DEL ALGEL**

Tema: Aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal

Hipótesis: Los entes económicos que se encuentran conformados por por varias entidades y eligen la opción de la Aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal, obtendrán el equilibrio en materia del pago de los impuestos entre sus entidades que obtengan utilidades y de las que obtengan pérdidas.

Objetivo: Dar a conocer a la comunidad estudiantil y a los contribuyentes la forma en que se lleva a cabo la opción de Aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal y así como el equilibrio que se busca en materia de impuestos de las entidades que forman un ente económico.

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Fiscal Federal.	C. CIVIL
Código Fiscal de la Federación.	CFE
Conceptos Especiales de Consolidación	CEC
Cuenta de Utilidades fiscales netas del art. 124 de la LISR	CUFIN
Impuesto al Activo	IMPAC
Impuesto Sobre la Renta	ISR
Instituto Mexicano de Contadores Públicos	IMPC
Ley del Impuesto al Activo	LIMPAC
Ley del Impuesto Sobre la Renta	LISR
Ley General de Sociedades Mercantiles	LGSM
Reglamento del impuesto al Activo	RLIMPAC
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta	RISR
Secretaría de Hacienda y Crédito Público	SHCP

# INDICE

Introducción	1
CAPITULO I	
ANTECEDENTES DE LA CONSOLIDACION FISCAL	
EN MEXICO.	3
1.1. Reglamentos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	4
1.2. Unidades de fomento.	9
CAPITULO 2	
PRINCIPIOS CONTABLES Y FINANCIEROS DE LA	
CONSOLIDACION, RAZONES Y VALIDEZ.	17
2.1. Otros antecedentes, Método de participación.	18
2.2. Consideración y Requisitos para consolidar la información. financiera.	26
2.3. Razones y Validez de la Consolidación Financiera.	39
2.4. Principales diferencias entre la Consolidación Financiera y la Consolidación Fiscal.	40

## CAPITULO 3

### RAZONES Y VALIDEZ DE LA CONSOLIDACION FISCAL,

IMPLICACIONES JURIDICAS. 42

3.1. La consolidación Fiscal. 43

3.2. La Consolidación Fiscal en el Impuesto al Activo. 60

## CAPITULO 4

APLICACION DEL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL. 64

4.1. La Consolidación Fiscal. 65

4.2. Conceptos Especiales de consolidación. 78

4.3. Primer ejercicio de consolidación. 91

4.4. Desconsolidación. 106

4.5. Impuesto al Activo. 108

## CAPITULO 5

CASO PRACTICO. 116

Conclusiones. 131

Bibliografía. 133

## **CAPITULO I**

# **ANTECEDENTES EN MEXICO DEL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL**

## 1.1 REGLAMENTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El 22 de abril entró en vigor el reglamento de la LISR del 18 de marzo del mismo año, que establecía en su artículo 2 lo siguiente:

“Los causantes que perciban ingresos por dos o más negociaciones comprendidas en una misma cédula, harán las declaraciones que exige la Ley y este Reglamento, comprendiendo el total de los ingresos percibidos por dichas negociaciones.”<sup>(1)</sup>

La LISR del 18 de marzo de 1925 era una ley “cedular” como lo fue hasta el 31 de diciembre de 1964. En su artículo 2 de su reglamento arriba citado no es propiamente un antecedente del régimen de consolidación fiscal sino un primer paso en la larga transición hacia una ley de globalización del ingreso.

Es importante mencionar que en un sistema cedular se gravan en apartados diferente los ingresos según la naturaleza de la actividad que los produce, sin importar que sea una misma persona la que los obtiene y sin llegar a una suma de todos ellos en un “ingreso global”, como sucede en la LISR actual

---

(1) Enrique Calvo Nicolau, Tratado de Impuesto sobre la Renta, Ed. THEMIS, México 1996. p.p. 64

en la que, por lo que respecta a los residentes en México, la única división es la que atiende a la naturaleza jurídica del sujeto: persona física o persona moral. Para tener una visión más clara se indica a continuación las “cédulas” que contemplaba la LISR del 18 de marzo de 1925.

Cédula I.- Actos de comercio

Cédula II.- Explotación de negocios industriales

Cédula III.- Explotación de negocios agrícolas

Cédula IV.- Intereses y arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas.

Cédula V.- Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Gobierno federal.

Cédula VI.- Sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias.

Cédula VII.- Ejercicio de profesiones, liberales literarias, artísticas o innominadas; ejercicio de artes u oficios, deporte o espectáculos.

Donde se encuentra el verdadero antecedente del régimen de consolidación fiscal es en el artículo 4 del Reglamento que a continuación se comenta y

estableció lo siguiente:

“Cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidades, sus operaciones podrán hacer en cada caso, siempre que demuestren previamente ante la Secretaría de Hacienda, que reúna los requisitos anteriores, las declaraciones que exigen la Ley y este comprendiendo en ellas el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades; pero una vez adoptada esta forma de declarar, no podrán variarla sin previo permiso de la propia Secretaría.”<sup>(2)</sup>

El elemento fundamental en el texto anterior es la relación de negocios entre sociedades, más allá de la independencia de su estatuto jurídico, atendiendo a una dependencia operativa y a la sujeción a un mismo centro de decisiones. Es de gran importancia observar que no aparece lo que es la esencia en nuestro sistema actual, la tenencia accionaria, ya que no es el capital lo que se privilegia sino la existencia corporativa en los hechos, el control efectivo como elemento definitorio.

No aparece la sociedad controladora, pero lo que sí aparece ya desde

---

(2) Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México 1968, p.p. 148-149.

entonces es el respeto a la personalidad jurídica al establecer este régimen como optativo.

Vale la pena indicar que el 31 de diciembre de 1931 se modificó el artículo 2 del RISR antes citado, para limitar la suma de ingresos obtenidos por una persona en dos o más negociaciones comprendidas en una misma cédula, a los ingresos de las cédulas I, II y III.

Finalmente, en el RLSR del 18 de febrero de 1935 se volvió, ahora en su artículo 3, a la idea original, pero ampliándola a dos o más conceptos comprendidos en una misma cédula.

#### **REGLAMENTO DE LA LEY IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 18 DE FEBRERO DE 1935**

En este nuevo reglamento se vuelve a repetir exactamente el texto del Artículo 4 del reglamento a que nos referimos en el apartado anterior, pero ahora como artículo 5.

#### **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941**

El artículo 5 del RISR fue modificado en el nuevo reglamento del 31 de diciembre de 1941, para quedar como sigue:

“Para los efectos del impuesto sobre la renta, cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero sus negocios se encuentran íntimamente ligados entre sí, presentarán una sola declaración, comprendiendo en ella el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades.”<sup>(3)</sup>

Podríamos llamar este nuevo paso “el paso de la muerte”, ya que partiendo de una categoría tan subjetiva como el de “negocios íntimamente ligados” se obliga a quienes tienen distinta personalidad jurídica a presentar una sola declaración del ISR, y se hace, además, en una disposición reglamentaria dictada por el Poder Ejecutivo, concretamente el Presidente Manuel Avila Camacho.

**DECRETO QUE REFORMA Y ADICIONA EL REGLAMENTO  
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL 31 DE  
DICIEMBRE DE 1951.**

En este decreto, dictado por el presidente Miguel Alemán, se deroga de manera definitiva el artículo 5 del RLISR, muriendo así este primer intento

---

(3) Enrique Calvo Nicolau, Tratado de Impuesto sobre la Renta, Ed. THEMIS, México 1996, p.p. 120.

de régimen de consolidación fiscal que inició el 22 de abril de 1925 el Presidente Plutarco Elías Calles.

## 1.2. LAS UNIDADES DE FOMENTO

El 20 de junio de 1973 se publicó, entrando en vigor el día siguiente, el Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomenten el Desarrollo Industrial y Turístico del País (en adelante en este capítulo, "EL DECRETO"), que es el antecedente directo del actual régimen de consolidación fiscal, el cual, como su nombre lo indica, tenía por objeto promover la creación de unidades de fomento que se pensaban promotoras del desarrollo industrial y turístico. No es propósito de este trabajo entrar a un análisis exhaustivo del Decreto, por lo que únicamente mencionaremos las características que consideramos relevantes en relación con el régimen de consolidación fiscal que se establecería en la LISR casi nueve años después.

Se promovía la existencia de unidades de fomento, que eran definidas como "...unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial del país y se forman por la sociedad de fomento y una o más sociedades promovidas..."<sup>(4)</sup>

---

(4) Miguel Angel García Padilla, La Personalidad Jurídica de las Unidades Económicas. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 1976 p.p. 13-14

De acuerdo con el artículo 1, la unidad económica debía comprobar ante la SHCP que con la agrupación de las sociedades que la integraban, lograban incrementar sus ventas y servicios:

“...en un tanto por ciento equivalente al compuesto por la suma del índice de crecimiento de la actividad industrial del país y el 20% de dicho índice...por lo menos en cinco de las siguientes actividades:

- I. Mexicanización de sociedades con mayoría de inversión extranjera;
- II. Creación de nuevos empleos;
- III. Creación de nuevas empresas industriales y de turismo;
- IV. Desarrollo tecnológico nacional;
- V. Aumento de las exportaciones;
- VI. Substitución 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.”<sup>(5)</sup>

Se definían para efectos del Decreto cada una de las actividades arriba

---

(5) Miguel Angel García Padilla. La Personalidad Jurídica de las Unidades Económicas. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 1976. p.p. 14-15.

citadas y se condicionaban su aplicación a la autorización de la SHCP. La sociedad de fomento debía de ser una sociedad anónima mexicana legalmente constituida y con cláusula de exclusión de extranjeros, cuyos accionistas podían ser personas físicas o personas morales, y se debía dedicar exclusivamente a las actividades propias de una sociedad controladora, como son la compraventa de acciones o partes sociales, el otorgamiento o garantía de créditos a las sociedades promovidas y al prestación de servicios exclusivamente a dichas sociedades. También se delimitaba claramente el tipo de inversiones que podía realizar, siempre dentro de las áreas y actividades que se deseaban promover.

La sociedad promovida por su parte, debía ser obviamente mexicana en la constitución de su capital y en su administración, y cuyo control accionario directo o indirecto debía tenerlo la sociedad de fomento, en más de 50% de sus acciones comunes, y tenía también perfectamente delimitadas las posibilidades de inversión de sus activos. No podían ser sociedades promovidas las instituciones de crédito, de seguros o de fianzas ni las organizaciones auxiliares de crédito.

## **DIVIDENDOS A LA SOCIEDAD DE FOMENTO**

El artículo 6 del Decreto eximía de la obligación de retener el ISR a las sociedades que pagaran dividendos a la sociedad de fomento, obligación que en ese momento establecía el artículo 19 fracción V de la LISR.

## **EXENCION A LA VENTA DE ACCIONES**

La fracción VII del artículo 19 de la LISR liberaba de acumulación y de gravamen, a las ganancias por venta de acciones obtenidas por sociedades que con autorización de la SHCP realizaran actividades de fomento del desarrollo industrial, según disposiciones generales que dictara el Ejecutivo Federal. El artículo 5 del Decreto permitía a las sociedades de fomento solicitar a la SHCP la autorización respectiva en el caso de “colocaciones importantes” en Bolsa de Valores, en su carácter de accionistas de sociedades con mayoría de capital mexicano.

## **DETERMINACION DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE DE LA UNIDAD DE FOMENTO**

En 1973 la base del ISR se llamaba ingreso global gravable y

se determinaba restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

Previa autorización de la SHCP la unidad de fomento como tal podía determinar su ingreso global gravable y pagar el ISR correspondiente, conforme a las siguientes reglas que establecía el artículo 7 del Decreto:

1. La sociedad de fomento y las sociedades promovidas declaraban y pagaban su impuesto de forma individual.

Se determinaba el ingreso global gravable de la unidad de fomento sumando al cien por ciento los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas declaradas según el punto anterior, sin eliminación de partidas intercompañías salvo la ganancia o pérdida en enajenación de inmuebles no depreciables.

2. Al ingreso global gravable de la unidad de fomento se aplicaba la tarifa del artículo 34 de la ley, determinado así el impuesto a cargo de la unidad de fomento.
3. La sociedad de fomento presentaba una declaración como unidad de fomento determinando la diferencia entre el “impuesto global gravable” según anterior y el total causado por cada una de las sociedades.

resultando así un saldo a cargo o a favor de la unidad de fomento. Al ser la determinación del “impuesto global gravable” al cien por ciento, es obvio que el saldo a favor resultaría de las pérdidas individuales que pudieran existir.

4. El saldo a cargo debía pagarse con la declaración de la unidad de fomento; en caso de saldo a favor éste pasaba a ser saldo a favor de la sociedad de fomento, por el cual se podía pedir devolución, se podía compensar con saldos a cargo de la unidad de fomento o, con el consentimiento de las sociedades promovidas se podía compensar con saldos a cargo de cualquiera de ellas. La devolución o compensación no podía exceder de la suma de los impuestos causados por las sociedades promovidas, salvo que el exceso proviniera de franquicias o reducciones o excediera el monto de dichas franquicias, reducciones o exenciones parciales.
6. La sociedad de fomento era responsable por créditos fiscales a cargo de la unidad de fomento.
7. La amortización de pérdidas de las sociedades promovidas no tenía efecto en la determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento, salvo que en años anteriores no hubieran sido deducidas.
8. La unidad de fomento no efectuaba pagos provisionales.

Otra característica de importancia, estaba establecida en el artículo 9 del Decreto, era la revisión de los beneficios obtenidos por este régimen, cuando la sociedad de fomento dejara de considerarse como tal o en los casos de desincorporación de alguna sociedad.

## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1981**

La LISR que entro en vigor el 1o de enero de 1981 contemplo por primera vez el “ajuste” al costo comprobado de adquisición de las acciones, para determinar la ganancia al momento de enajenarlas, ajuste en el caso de sociedades controladoras tenía reglas especiales. Con tal propósito, se incluyo en el artículo 19, por primera vez en la LISR, una definición de sociedad controladora que era la siguiente:

“Para los efectos de esta Ley son sociedades controladoras aquéllas cuya inversión en acciones o partes sociales, computadas a su valor de adquisición exceda del 55% de su capital contable”<sup>(6)</sup>

Dicho en otras palabras una sociedad era controladora aun el supuesto de

---

<sup>(6)</sup> Miguel Angel Garcia Padilla, La Personalidad Jurídica de las Unidades Económicas. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 1976. p.p. 14-15

que nada controlara ya que en esta definición unilateral se atendía sólo al

patrimonio de la propia controladora.

### **ARTICULO VIGÉSIMO TERCERO TRANSITORIO DE LAS REFORMAS A LA LISR DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1981**

Dado que el 1o de enero de 1982 se instituye en la LISR el capítulo IV “De las sociedades mercantiles controladoras” dentro del Título II De las sociedades mercantiles, en el que se da nacimiento al régimen de consolidación fiscal que rige hasta nuestros días se incluye en el artículo vigésimo tercero transitorio de las reformas del 31 de diciembre de 1981 el siguiente régimen de transición:

Las sociedades controladoras que sean de fomento en los términos del Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 20 de junio de 1973, podrán optar por consolidar en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y para ello necesitan obtener autorización de las autoridades fiscales; cuando la obtengan dejarán de gozar los beneficios y estímulos que establece el Decreto a que se refiere este artículo. En ningún caso dichos beneficios y estímulos tendrán aplicación después del 31 de diciembre de 1983.

## **CAPITULO 2**

# **PRINCIPIOS CONTABLES Y FINANCIEROS DE LA** **CONSOLIDACION, RAZONES Y VALIDEZ**

## 2.1 DEFINICION DE TERMINOS

De conformidad con lo señalado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en el boletín B-8 (Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones y Permanentes en Acciones) de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se definen los siguientes términos:

### a) Inversiones permanentes en acciones

Son aquéllas efectuadas en títulos representativos del capital social de otras empresas con la intención de mantenerlas por un plazo indefinido. Generalmente estas inversiones se realizan para ejercer control o tener Injerencia sobre otras empresas; aunque puede haber otras razones para realizar este tipo de inversiones.

### b) Control

Es el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una empresa, a fin de obtener beneficio de sus actividades. Se considera que se tiene el control de otra empresa cuando se posee directa, o indirectamente a través de subsidiarias, más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de la compañía emisora, a menos que se

demuestre por alguna de las formas que se mencionan a continuación que se ha cedido el poder de gobernar la empresa.

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

- Poder sobre más del 50% de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo formal de otros accionistas.
- Poder derivado de los estatutos o por el acuerdo formal de accionistas, para gobernar las políticas de operación y financieras de la empresa.
- Poder para nombrar o remover a la mayoría de los miembros del consejo de administración o del órgano que efectivamente gobierne las políticas de operación y financieras de la empresa.
- Poder formal para decidir la mayoría de los votos del consejo de administración un órgano de gobierno actuante.

### c) Compañía tenedora

Es aquella empresa poseedora de alguna porción del capital social de otras empresas, con la finalidad de realizar una inversión permanente.

De conformidad con el artículo 144 de la Ley General de Sociedades Mercantiles todo accionista cuya posesión represente cuando menos el 25% del capital social en acciones comunes emitidas por otra empresa (10%

tratándose de sociedades que coticen en la Bolsa de Valores), tendrá derecho a nombrar como mínimo un consejero y consecuentemente, tendrá injerencia en la administración de esa sociedad.

**d) Compañía controladora**

Se designa con este nombre a toda empresa que ejerza un control directo o Indirecto en la administración de otra u otras empresas, a través de una posesión mayor del 50% de su capital social en acciones comunes, o cumpliéndose dicho control en los casos mencionados en el inciso b) anterior.

**e) Subsidiaria**

Es la empresa que es controlada por otra, conocida como controladora.

**f) Asociada**

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

**g) Afiliadas**

Son aquellas compañías que tienen accionistas comunes o administración común significativos.

#### h) Influencia significativa

Es el poder para participar en decisiones acerca de las políticas de operación y financieras de la empresa en la cual se tiene la inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas.

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

También existe influencia significativa cuando la inversión representa menos del 10% del poder del voto, en cualquiera de los siguientes casos:

- Se tenga nombrados consejeros, sin que éstos sean mayoría.
- Se participa en el proceso de definir las políticas de operación y financieras.
- Se lleven a cabo transacciones importantes entre la compañía tenedora y la asociada.
- Se efectúe intercambio de personal gerencial
- Se provea información técnica esencial.

La existencia de un accionista que tenga el control, no impide que otro

accionista tenga influencia significativa.

i) Interés minoritario

Es la porción de la utilidad o pérdida neta del ejercicio y del resto del capital Contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora.

j) Concepto de estados financieros consolidados

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

## **ANTECEDENTES DE LA CONSOLIDACIÓN FINANCIERA EN MEXICO**

Comparativamente, el empleo de los estados financieros consolidados en nuestro país es muy reciente, debido primordialmente al lento desarrollo de la gran empresa; es por ésto que fue hasta la década de los sesentas en que tomó fuerza en México.

A medida que las empresas van evolucionando, frecuente que por razones comerciales, financieras, fiscales o de otra naturaleza, efectúen inversiones carácter permanente en acciones emitidas por otras empresas con propósitos de control total o parcial. En virtud de que desde un punto de vista jurídico, tanto la empresa que efectúa la inversión como las empresas emisoras de las acciones adquiridas, tienen su propia personalidad y son, consecuentemente, entidades legales independientes, deben presentar información individual sobre su situación financiera y sobre el resultado de sus operaciones. Tradicionalmente las inversiones en acciones de carácter permanente se han valuado al precio de costo para la adquirente, la cual sólo llega a afectar tal precio al ajustarlo para reconocer un deterioro permanente en su inversión a la luz de la situación financiera de la empresa en que la efectuó. En efecto, cuando una empresa efectúa inversiones de carácter permanente en acciones que representan la mayoría o una parte importante del capital social de emisora de tal manera que las actividades de estas son controladas, dirigidas o influenciadas por la inversionista, es evidente que ha surgido, de hecho, una entidad extralegal sobre la que debe presentarse información contable que sea verdaderamente útil para los accionistas y acreedores de la inversionista y para otros interesados en ella.

Así mismo, la práctica cada vez más frecuente de efectuar inversiones en acciones de otras empresas sin carácter mayoritario, pero sí de tal magnitud que de hecho y de derecho permiten a la inversionista ejercer una influencia preponderante en la conducción de las operaciones de la empresa en que efectúa tales inversiones, que lleva a considerar que a este tipo de inversiones mayoritarias, y ello se logra a través de la consolidación.

Consciente de este problema, la contaduría pública organizada ha tratado de encontrarle solución mediante la preparación de estados financieros consolidados.

Más específicamente, en 1971 fue publicado el Boletín número siete (de la serie azul) de la Comisión de PCGA, "Inversiones Permanentes en Compañías Asociadas y Subsidiarias, Estados Financieros Consolidados y Combinados, Contabilización de Fusiones e Información de Transacciones entre Compañías Asociadas, Afiliadas y Tenedoras."

Cuatro años más tarde, un grupo de investigadores del IMCP hizo las modificaciones necesarias para finalmente aprobar el boletín B-8, que aun cuando no abarcaba tantos temas como el anterior boletín B-7,

daba las pautas suficientes para poder utilizar el tratamiento contable de inversiones permanentes.

Como consecuencia de los avances económicos en nuestro país y el gran volumen de nuevas agrupaciones de entes económicos, fue de vital importancia para el IMCP realizar ciertas modificaciones al boletín B-8 el 1o. de enero de 1992.

### **OTROS ANTECEDENTES, MÉTODO DE PARTICIPACIÓN**

Es difícil precisar con exactitud la fecha en que se empezó a utilizar el método de participación; sin embargo se considera que esto sucedió casi al mismo tiempo en que comenzaron a preparar estados financieros consolidados .

Cabe señalar que:

- a) El método de participación se registra en los libros de la compañía controladora.
- b) El método de consolidación es una norma de presentación de estados financieros (no se registra).
- c) Ambos métodos siempre dan los mismos resultados.

## 2.2. CONSIDERACIONES Y REQUISITOS PARA CONSOLIDAR LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Con objeto de que los estados financieros consolidados presenten una información razonable, es necesario tener en consideración ciertos aspectos, previos a la formulación de los mismos; entre estos aspectos se tienen los siguientes:

- Efectuar un estudio preliminar de las subsidiarias cuyos estados financieros habrán de consolidarse, con el propósito de conocer la naturaleza de los mismos .
- En caso de ser posible, uniformar los catálogos de cuentas de la controladora y subsidiarias, para así agrupar conceptos similares y facilitar el proceso de consolidación .

\*Sería importante que los estados financieros individuales se encontraran dictaminados por Contador Público, con el objeto de tener mayor seguridad sobre las cifras que en los mismos se están presentando, ya que de otra manera la información proporcionada en ellos (y consecuentemente por los estados financieros consolidados), no tendría la debida aceptación.

\*Debe tenerse en consideración la necesidad que existe de conciliar las cuentas corrientes recíprocas entre las diversas empresas del grupo, por lo que cualquier error u emisión en los libros y registros de contabilidad de esas compañías, deberá corregirse previamente a la consolidación, lo mismo que las irregularidades que puedan descubrirse al preparar los estados financieros consolidados.

El boletín B-8 de los PCGA señala los siguientes requisitos para consolidar estados financieros:

La sociedad controladora y sus subsidiarias deben preparar los estados financieros a una misma fecha y por el mismo periodo.

En casos excepcionales y por razones justificadas se podrán consolidar los estados financieros a una misma fecha y por el mismo periodo.

En casos excepcionales y por razones justificadas se podrán consolidar los estados financieros preparados a fechas diferentes, si se cumple con los siguientes requisitos: a) esta diferencia no podrá ser superior a tres meses y b) la duración del periodo y las diferencias que existan en las fechas de los estados financieros deberán ser consistentes al periodo.

Con base en las disposiciones del boletín B-10 del IMCP y sus adecuaciones, si se consolidan estados financieros con diferente fecha, todos ellos deben expresarse en pesos de poder adquisitivo que deberá coincidir con la de los estados financieros consolidados.

Las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido en el periodo no coincidente deberán ser reconocidos o revelados en los estados financieros, según la naturaleza de la operación, para reflejar de la mejor manera posible la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad consolidada.

Para que los estados financieros consolidados presenten la situación financiera y los resultados de operación como si la entidad fuese una sola compañía, la sociedad controlada y sus subsidiarias deben aplicar uniformemente los PCGA cuando las sustancias sean similares. Por ejemplo, todas las compañías cuyos estados financieros consolidados se integran deben aplicar un mismo concepto de costo para la evaluación de sus inventarios y activos fijos, ya sea el costo histórico reexpresado o el costo de reposición.

En el caso de estados financieros que hayan sido preparados sobre bases

diferentes a los PCGA, deberán adecuarse a éstos antes de su consolidación.

Por otra parte, cuando se venden subsidiarias dentro del período, el estado de resultados debe incluir los resultados de operación de tales subsidiarias hasta la fecha en que se llevó a cabo la venta.

## **VALUACION DE INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES**

### **A) Subsidiarias no consolidadas**

Aun cuando la Comisión de PCGA del IMCP opina que la regla general debe ser que los estados financieros consolidados incluyan a todas las subsidiarias que forman la entidad, no deja de reconocer que en vista de la información que muestren los estados financieros deben ser relevante, existen situaciones en las cuales se justifica la exclusión de una o varias subsidiarias en el proceso de consolidación.

Cuando existan circunstanciales sólidas y concluyentes en las que no se justifique la inclusión de una o varias compañías subsidiarias en la

entidad consolidada, se pueden excluir del proceso de consolidación. Los principales casos que pueden presentarse son los que se ejemplifican a continuación; sin embargo, cada situación particular debe estudiarse para definir el tratamiento contable.

- a) Subsidiarias en otros países extranjeros en los que existan control de cambios, restricciones para la remisión de unidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria.
- b) Subsidiarias en que se haya perdido el control por encontrarse éstas en situaciones de suspensión de pagos, disolución o quiebra.

Las inversiones en subsidiarias no consolidadas por las situaciones descritas, deben valuarse a través del método de participación o a su valor neto de realización, el que sea menor.

#### B) Inversiones permanentes en asociadas

Para cumplir con los principios de contabilidad de realización y revelación suficiente, las inversiones en compañías asociadas deben valuarse a través del método de participación.

El método de participación consiste en:

- a) Valuar las inversiones al valor neto en libros a la fecha de la compra y

agregar (o deducir), la parte proporcional, posterior a la compra, de las utilidades (o pérdidas), de las cuentas de capital contable derivadas de la actualización y de otras cuentas de capital contable.

- b) Las utilidades o pérdidas no realizadas, provenientes de las compañías del grupo involucradas en el método de participación, deben ser eliminadas antes de efectuar el ajuste mencionado en el párrafo anterior
- c) Si el costo de la inversión difiere del valor en libros de estas acciones al momento de la compra, esta diferencia debe tratarse de acuerdo con el método establecido para la adquisición y venta de subsidiarias.

#### C) Otras inversiones permanentes

La inversión en acciones de una compañía en la que no se tenga control o influencia significativa y que, a su vez, tenga el carácter de permanente en los términos del boletín B-8 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigente a partir de enero de 1992, deberá valuarse al costo actualizado por el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Esta regla se aplicará también en aquellos casos de acciones preferentes que por su naturaleza sean no monetarias, que sean de característica permanente

y que no permitan participar en la administración de la empresa emisora. Si existen evidencias de que el valor de realización de estas inversiones (computado sobre base individual), fuere consistentemente menor al costo actualizado, éste debe ajustarse contra los resultados del ejercicio.

Los dividendos provenientes de dichas inversiones se acreditarán a los resultados del ejercicio en que se reciban, excepto los que correspondan a utilidades de ejercicios anteriores a la compra, en cuyo caso se acreditarán a la inversión.

## **ADQUISICION Y VENTA DE SOCIEDADES CONTROLADAS**

El boletín B-8 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados establece que cualquier diferencia que exista entre el valor de compra de las acciones y el valor contable que le es relativo, debe asignarse en función a lo mencionado en los siguientes incisos:

- a) Puede haber circunstancias en donde el valor contable de los activos no monetarios no sea representativo y, por lo tanto, éstos deberán ajustarse a su valor de reposición o uso.

- b) Por aquellos activos y pasivos monetarios a largo plazo, cuya tasa de interés sea notoriamente distinta a la de mercado, deberá determinarse el monto correspondiente a esta diferencia de tasas, el cual deberá amortizarse en el mismo periodo que corresponda al de la partida que le dio origen.
- c) Deberá de crearse una provisión para los costos previsibles de reorganización del negocio adquirido, incluyendo las posibles indemnizaciones por reajustes al personal.
- d) Si con el motivo de la adquisición, los deudores o acreedores de la empresa adquirida hicieran un cambio a las condiciones previamente establecidas y éstas produjeran un beneficio o pérdida significativa, ésta deberá reconocerse en el precio de la operación de compra.
- e) La diferencia final que resulte entre el precio de compra y el valor contable relativo, después de tomar en cuenta las consideraciones anteriores, deberá identificarse como exceso del costo de las acciones de subsidiarias sobre el valor en libros o exceso de valor en libros sobre el costo de las acciones de subsidiarias o con otros nombres similares, según sea su naturaleza, deudora o acreedora, respectivamente.
- f) Si la diferencia fuera deudora también se le conoce con el nombre de

crédito mercantil y deberá ser amortizada mediante cargos sistemáticos a los resultados futuros en un periodo razonable, salvo que la subsidiaria adquirida no tenga capacidad de generar utilidades, en cuyo caso esta diferencia deberá cargarse a los resultados del año.

Para determinar el periodo de amortización, deberá de tomarse en cuenta lo siguiente:

- La vida predecible del negocio o industria
- Los efectos de la obsolescencia de productos, cambios en la demanda y otros factores económicos o circunstanciales en los que se desempeñe la empresa.
- El periodo esperado de retorno de inversión.
- En ningún caso el plazo de amortización debe de exceder a veinte años, que es aquel en que se considera cambia una generación administrativa.

g) Si la diferencia fuera acreedora deberá ser amortizada mediante créditos a los resultados futuros en el plazo a que se estime que el negocio adquirido quedará integrado al resto del grupo adquirente y el cual no debe exceder a cinco años.

h) En caso de que en fecha posterior se presentaran situaciones no previstas en la determinación del exceso citado en el inciso e) anterior, y que

corresponden claramente a consecuencias de operaciones anteriores a la compra, dicho exceso deberá ajustarse.

## **REGLAS DE PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS**

Los estados financieros consolidados deben cumplir con las reglas de información (que les sean aplicables) establecidas por la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para los estados financieros individuales, y además:

- a) Con el propósito de que el lector de los estados financieros conozca en términos generales las actividades más relevantes del grupo, se deberá revelar la actividad de la controladora y de las subsidiarias más significativas.
- b) Deben revelarse los nombres de las principales subsidiarias y la proporción de la inversión de la controladora en dichas subsidiarias.
- c) Cuando existan subsidiarias no consolidadas deberá justificarse su exclusión; mostrar en notas a los estados financieros la información

relevante sobre sus activos, pasivos y resultados, revelar el monto de la participación de la controladora en los resultados de operación y en la inversión de los accionistas.

- d) En caso de que la fecha sobre la cual se elaboren alguno o algunos de los estados financieros de las entidades consolidadas difiera de la fecha de los estados consolidados, deberá revelarse esta situación. Los eventos significativos ocurridos en el período no coincidente (incluidos o no en los estados financieros consolidados) deberán ser debidamente revelados.
- e) Al adquirir o vender una subsidiaria durante un periodo, generalmente los estados financieros consolidados de ese periodo no son comparables con los del periodo anterior y posterior en lo que a esa subsidiaria se refiere. Para facilitar la comparación de los estados financieros en esta situación, es necesario revelar en las notas a los estados financieros consolidados el efecto que tuvo en la situación financiera consolidada, en sus cambios y en los renglones más significativos del estado de resultados, la incorporación o exclusión de las cifras de las subsidiarias adquiridas o vendidas durante el periodo.
- f) El estado consolidado de resultados debe incluir en sus distintos renglones los resultados de operación de las subsidiarias vendidas

durante el periodo hasta la fecha en que se perdieron la calidad de la subsidiaria.

g) La utilidad o pérdida obtenida en la venta de subsidiaria forma parte de los resultados consolidados del periodo en que se realice dicha venta.

Esta utilidad o pérdida resulta de la diferencia entre el precio de venta y la parte proporcional correspondiente a la inversión de la controladora en la emisora a la fecha de la venta; asimismo, debe cancelarse el remanente del exceso .

i) El estado de cambios en la situación financiera deberá mostrar en un solo renglón que involucre toda la información, los efectos de la compra o venta o venta de subsidiarias en el ejercicio, en vez de mostrarlo como la adquisición o disposición individual de activos y pasivos.

j) Si la diferencia final entre el precio de compra y el valor contable relativo de las acciones de las subsidiarias fue deudora deberá presentarse en el último renglón del activo, y si fuera acreedora deberá mostrarse después de los pasivos a largo plazo. Las diferencias deudoras y acreedoras no deberán compensarse.

- k) Debe revelarse el método y período de amortización de la diferencia citada en el inciso anterior, así como el monto de la amortización del ejercicio.
- l) El interés minoritario deberá presentarse como último renglón del capital contable. La participación de los accionistas mayoritarios deberán destacarse mediante un subtotal previo a la incorporación del interés minoritarios.
- m) El estado de resultados consolidados debe mostrar la utilidad neta consolidada y al pie de dicho estado se mostrará su distribución entre la controladora y los accionistas minoritarios se calculará conforme al porcentaje de participación de dichos accionistas en cada subsidiaria.
- n) Cuando el monto de las utilidades disponibles en las subsidiarias difiera en forma importante de las cifras de utilidades que se usaron para la consolidación, por haberse aplicado diferentes a los PCGA, dicho monto deberá divulgarse en una nota a los estados financieros
- ñ) Cuando se apliquen diversos principios de contabilidad porque las condiciones de las compañías consolidadas no sean similares, se deberán divulgar dichas diferencias.

## **2.3. RAZONES Y VALIDEZ DE LA CONSOLIDACION FINANCIERA**

La información relativa a las relaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como el efecto de estas relaciones en la situación financiera y los resultados de la operación de la entidad económica que la integran, no puede ser comunicada a través de los estados financieros individuales de la compañía controladora.

Para que esta comunicación sea adecuada se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de operación de la compañía controladora y sus subsidiarias, ya que se trata de una unidad económica, lo que se logra con los estados financieros consolidados .

Los estados financieros consolidados son documentos que muestran la situación financiera y los resultados de operación, de un grupo de empresas interrelacionadas por la propiedad de sus acciones y que, consideradas desde un punto de vista económico, forman toda una sola organización que opera bajo un control común; por lo tanto, este tipo de

estados no muestran la posición financiera ni los resultados de operación de una empresa en particular, ni tampoco los de una entidad legal concreta, sino los de un grupo de empresas que integran una unidad económica. La preparación de estados financieros consolidados implica la eliminación de cuentas y de resultados intercompañías o interoficinas, según sea el caso .

De lo anterior se deduce que este tipo de estados tienen como propósito, abstrayendonos del marco jurídico, la presentación de la información relativa a una entidad económica; sin embargo el empleo de los estados financieros consolidados no significa que éstos sustituyan a los estados financieros de cada entidad legal, ya que estos tienen fines informativos propios de esas empresas individuales; es por eso que tanto los estados financieros consolidados como los individuales de cada empresa del grupo deben ser estudiados desde puntos de vista diferentes, puesto que cada uno sirve a diversos fines y proporciona informaciones distintas.

#### **2.4. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LA CONSOLIDACIÓN FINANCIERA Y LA CONSOLIDACIÓN FISCAL**

a) La consolidación contable es obligatoria y la consolidación fiscal es opcional siendo necesaria para esta última la autorización de la SHCP.

- b) Fiscalmente sólo se consolidan las utilidades o pérdidas y contablemente se consideran todos los estados financieros básicos.
- d) Contablemente se eliminan todas las operaciones intercompañías incluyendo sus inversiones entre sí. Fiscalmente se eliminan sólo las que implican enajenación de ciertos bienes.

## **CAPITULO 3**

**RAZONES Y VALIDEZ DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL,**

**IMPLICACIONES JURIDICAS**

### 3.1. LA CONSOLIDACION FISCAL

Para analizar las razones y validez de la consolidación fiscal desde un punto de vista jurídico, tienen la mayor relevancia los artículos 57-A, 58-B, 57-C y 57-D de la LISR.

El artículo 57-A define a las sociedades controladoras ya sea porque tenga en propiedad la mayoría de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, directa o indirectamente por conducto de otras sociedades, entre otros requisitos, o bien, de conformidad con el artículo 57-C de la misma ley, cuando no siendo accionista mayoritarios tengan el control efectivo de otras sociedades.

El mencionado artículo 57-C define a las sociedades controladas como tales cuando otras sociedades tengan la mayoría de las acciones de aquellas o cuando estén bajo el control efectivo de otra sociedad en los términos del párrafo anterior.

El artículo 57-E de la LISR dispone el método para que la sociedad controladora calcule su resultado fiscal consolidado, sumando la utilidad fiscal o restando la pérdida fiscal de las controladas en el ejercicio fiscal de las controladas, adicionando o sustrayendo la utilidad o pérdida fiscal

propia, en la misma proporción en que la sociedad controladora en el ejercicio fiscal de la controladora y obviamente el cien por ciento de las propias. Lo mismo sucede con los conceptos especiales de consolidación a que se refieren los artículos 57-F y 57-G del cuerpo legal que se comenta.

En otras palabras, la LISR al definir a las sociedades controladoras y controladas se está refiriendo a sociedades mercantiles que tienen su propia personalidad jurídica, su patrimonio propio, su respectivo conjunto de derechos y obligaciones independientes uno del otro y consecuentemente sus correspondientes ingresos y deducciones, por lo cual, cada una de ellas está obligada a calcular su utilidad o resultado fiscal en forma independiente; es decir cada una de ellas es sujeto pasivo de la relación tributaria en los términos de nuestra Constitución y de las leyes tributarias específicas según se ha descrito con antelación. En consecuencia, el conjunto de empresas que califiquen como sociedad controladora y sociedades controladores, no está obligado a contribuir para los gastos públicos de la Federación pues carece de personalidad jurídica y necesariamente carece también de la calidad de mexicano o extranjero. A mayor abundamiento no existe disposición legal alguna dentro del marco jurídico mexicano que considere a ese conjunto de sociedades como centro de imputación de derechos y obligaciones.

Precisamente porque el complejo de empresas que se ha descrito no tiene la calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria la LISR lo establece como un régimen opcional mas no obligatorio. Al respecto el artículo 57-A citado establece en su antepenúltimo párrafo:

“La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 57-E de esta Ley. Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, por un periodo no menor de cinco ejercicios a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada, hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no le autorice dejar de hacerlo.”

El complemento necesario se encuentra en el artículo 57-.B y dispone en su parte relativa:

“Art. 57-B - Requisitos para consolidar.

IV.- Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito de 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. Tratándose de las sociedades controladas a que se refiere la fracción II del artículo 57-C de esta Ley, no se requerirá que se cuente con la conformidad por escrito del representante legal de las mismas.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado a que se refiere esta fracción, deberá presentarse ante las autoridades fiscales por la sociedad controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal.

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en el artículo 57-C de esta Ley.

En consecuencia, todas y cada una de las sociedades que participen en el sistema de consolidación deben otorgar su consentimiento para quedar sujetas a las diversas obligaciones que se deriven del compromiso que contraen. Por ello y por todas las razones expuestas previamente en este capítulo, es inadecuado y por carente de fundamento constitucional el que las sociedades sobre las cuales se ejerce el control efectivo estén

impedidas de externar su consentimiento o inconformidad para ser incluidas en el esquema de consolidación.

En otras palabras, la consolidación tiene el efecto práctico de que la compañía tenedora “muestra como suyos” los bienes, derechos, obligaciones y el haber patrimonial de las compañías subsidiarias como si jurídicamente le pertenecieran le pertenecieran esos conceptos; como si la tenedora y la subsidiaria fueran un solo ente económico, a manera de compañía matriz y sus sucursales.

Con este motivo, en el proceso de consolidación se eliminan las operaciones verificadas entre las compañías del grupo de manera que, dicho en palabras llanas, se trata de que no se presentan como utilidades que ya se realizaron, las derivadas operaciones “que pasaron de una bolsa a otra,” expresión figurativa que se inspira en el esquema de considerar que la tenedora y las subsidiarias constituyen una sola unidad económica.

Se advierte así, que el estado de situación patrimonial consolidado es propiamente el estado de situación patrimonial de una unidad económica, más no el de una persona jurídica.

Por esa razón es pertinente concluir que jurídicamente, la consolidación Patrimonios es posible cuando el orden jurídico lo prescribe como obligatorio y a manera de excepción a la norma general de independencia de los patrimonios de las personas jurídicas o si lo autoriza de manera potestativa. Esta consideración lleva a la conclusión de que en ausencia de tal norma prescriptiva (113) o permisiva (117), la consolidación de patrimonios es contraria al orden jurídico mexicano, pues implica que una persona jurídica (la compañía tenedora) se ostenta como propietario de bienes y derechos y titular de obligaciones (los de las compañías subsidiarias), sin que jurídicamente lo sea. Si la consolidación de patrimonios se efectúa sin la norma jurídica que apoye tal proceder, y con motivo de ello hubieren tomado, podría originar responsabilidades para quienes hubieren procedido en contra de lo prescrito por la norma general. Los efectos económicos de la participación accionaria mayoritaria, o aun minoritaria en el caso del control efectivo, se refleja en el resultado fiscal consolidado de la controladora y además tienen un tratamiento tributario diferente en cada una de las sociedades controladas que conforman el grupo a consolidar, de manera independiente y autónoma en el calculo de la proporción correspondiente de la utilidad o perdida del resultado fiscal. Es decir estamos frente a un régimen fiscal mixto para cada

sociedad controlada para determinar el resultado fiscal consolidado.

El sujeto pasivo tiene una dualidad de obligaciones tributarias que debe cumplir: unas directamente frente al fisco y otras frente a la sociedad controladora y el ejemplo más claro de ellos es el pago del impuesto, el cual se cubre, en tanto los pagos provisionales como en los definitivos, a dos sujetos diferentes puesto que el correspondiente a la proporción de la participación accionaria consolidable se entrega a la controladora y la otra parte se pago al fisco federal .

En la consolidación fiscal enfrentamos un fenómeno singular que no tiene semejanza con ningún otro que presente tal dualidad, pues cada una de las personas morales resulta con los dos conjuntos de derechos y obligaciones frente a dos sujetos diferentes, no obstante que se trata de una sola personalidad jurídica con un solo patrimonio y un solo centro de imputación de derechos y obligaciones que se respaldan por todo nuestro sistema jurídico desde la propia Constitución hasta todas las leyes secundarias, incluyendo la legislación tributaria federal en su integridad .

El sujeto pasivo en la consolidación

Con el afán de sostener jurídicamente la estructura del sistema de

consolidación es necesario individualizar nítidamente al sujeto pasivo del ISR en la parte que consolida.

Una vez que el conjunto de sociedades controladoras y controladas han manifestado su consentimiento para participar en el sistema de consolidación (expedición hecha de aquellas que son controladas por el control efectivo) y previa la aquiescencia de la autoridad fiscal, la única persona moral que tiene que responder frente al fisco (respecto de la porción de los efectos económicos que se consolidan) en la sociedad controladora.

Así, los artículos 57-A y 57-E de la LISR en sus partes pertenecientes disponen:

“Art. 57-A.- Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades controladas las que reúnan los requisitos siguientes:

La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado, deberá determinarlo conforme a lo previsto en el artículo 57-E de esta Ley . Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la controladora en el ejercicio”

La sociedad controladora y las controladas presentarán su declaración del

ejercicio en los términos del artículos 57-K Y 57 -N de esta Ley, y pagaran en su caso el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de esta Ley.

“Art. 57-E.- La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado procederá como sigue:

- I.- Se obtendrá la utilidad fiscal consolidada conforme lo siguiente:
  - a) Sumara las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.
  - b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 55 de esta Ley.
  - c) Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.
  - d) 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 los incisos a), b) y d) de esta fracción, se

sumarán o restarán en la misma 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 estos efectos se considera el promedio por día que corresponda a dicho ejercicio.

Los conceptos especiales de consolidación a que se refiere esta Ley por operaciones de la sociedad controladora, se sumarán o restarán para determinar la utilidad fiscal consolidada, por su monto total, sin que sea necesario calcular la proporción señalada en el párrafo anterior.

II.- A la utilidad fiscal consolidada, se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de otros ejercicios, en los términos del artículo 55 de esta Ley.

Para los efectos de los incisos b) y c) de la fracción y de este artículo, no se considerarán las pérdidas fiscales que la sociedad controladora o controlada hubieren disminuido de su resultado fiscal del ejercicio anterior cuando en dicho ejercicio la sociedad de que se trate no se consideró para efectuar la consolidación.”

Confirma lo expuesto en el sentido de que existe una recomendación a nivel de la consolidación, de los efectos económicos de cada una de las

sociedades controladas, el contenido de los artículos, entre otros, del 57-H en materia de la cuenta de utilidades fiscales netas y del artículo 57-J en el caso de la desincorporación de una sociedad controlada, del artículo 57-K en relación con la presentación de la declaración anual y el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados por el conjunto de empresas, y del artículo 57-L para calcular la utilidad en la venta de acciones.

Así mismo, el contenido del artículo 57-N relativo a la presentación de las declaraciones anuales y de pagos provisionales, pone de manifiesto la dualidad de obligaciones ya comentada, pues parte del gravamen se cubre al fisco y parte a la controladora.

Incluso, el coeficiente de utilidad que se utiliza es el de la utilidad fiscal consolidada que se aplica a los ingresos nominales de todas las controladas y la controladora.

Por último, es de mencionarse el artículo 57-O que libera de gravamen a los dividendos que se cubran entre sí las sociedades que los reciban. Es decir, se aplicará el artículo 10-A de la ley, hasta que los dividendos se paguen a una persona diferente y ajena al grupo de consolidación.

De todo lo expuesto, podemos resumir, respecto del grupo que consolida, lo siguiente:

- 1.- Que cada sociedad controlada es sujeto pasivo de la obligación tributaria en lo individual, mas no colectivamente, en la parte que no se consolida.
- 2.-Que no es una persona física ni moral
- 3.- Que carece de atributos de la personalidad jurídica.
- 4.- Que no es un centro de imputación de derechos y obligaciones.
- 5.- Que tampoco es una unidad económica sin personalidad jurídica en el sentido doctrinal del concepto.
- 6.- Que es una unidad económica “sui generis,” pues se reconocen sólo una parte de los efectos económicos de cada sociedad en la consolidación fiscal, en la medida de la proporción de la participación accionaria de la controladora en las controladas.
- 7.- Que el que cada una de las controladas (excepción hecha del control efectivo) y la controladora se obliguen a sujetarse al régimen de consolidación fiscal es opcional, y deben dar su consentimiento para

ello, debiendo mediar la aprobación del fisco federal.

8.- Que el sujeto pasivo de la relación tributaria es la sociedad controladora en la medida en que presente su declaración del impuesto reflejando el resultado fiscal consolidado.

Al examinar cada uno de los casos de responsabilidad solida que se enumeran en el artículo 26 de CFF, es obvio que el caso que se analiza no se tipifica en ninguna de las fracciones. En la única que pudiera adecuarse, es en la fracción VIII de dicho concepto al establecer: Art.26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes ... VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria...”

El C. Civil establece en varios de sus artículos, lo siguiente:

“Art.1984.- Cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación existe la mancomunidad.”

“Art. 1987.- Además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa, cuando dos o más acreedores tienen derecho para exigir, cada uno de por sí el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida.”

De lo transcrito se desprende que existe una obligación mancomunada cuando hay pluralidad de acreedores o de deudores. La primera es activa y la segunda pasiva. Si se trata de la pasiva la obligación se divide por partes iguales entre los deudores y cada uno de ellos esta obligado por la totalidad de la obligación, entonces habrá solidaridad pasiva.

Consecuentemente, si el fisco federal pudiese exigir a la sociedad controladora el monto total del ISR que cada una de las controladas generó y que entregó a aquélla, se presentaría el caso de la solidaridad pasiva (junto con cada controlada), al manifestar dicha sociedad controladora su voluntad de asumir tal responsabilidad al momento de solicitar la autorización para presentar declaración por el resultado fiscal consolidado.

Sin embargo, eso no es el caso, pues las cantidades entregadas por las controladas a la controladora no constituyen un impuesto causado y sólo constituyen recursos que le son proveídos para que, en su caso, se pague el gravamen a cargo de dicha controladora, como sujeto pasivo del impuesto que se genere sobre el resultado fiscal consolidado. Por lo tanto, la responsabilidad referida no incluye las cantidades recibidas en los términos descritos.

En efecto, de no existir impuesto a cargo de la controladora la autoridad

fiscal no tiene acción alguna para exigir la entrega de los recursos ni a las controladas ni a la controladora, jamás pagados al fisco, por no haber existido fiscal consolidado. En este caso, ni la controlada ni la controladora tienen la obligación de entregar esas cantidades al fisco federal, pues incluso no es uno de los conceptos que deben revertirse de acuerdo con el artículo 57-J de la LISR. A su vez la controlada no tiene derecho a exigir reembolso alguno a la controladora.

De existir una omisión en el pago del impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, la única responsable será la sociedad controladora que por virtud del fenómeno de la consolidación, sustituye a las controladas en su obligación de pago de tributo en la proporción de su participación directa o indirecta en el capital social de estas últimas, pero sin que exista solidaridad pasiva.

No son aplicables al caso que se estudia las instituciones de Derecho Civil tales como la sección de derechos, la sección de deudas, la subrogación o la novación, pues en todas ellas se requiere que exista previamente un derecho o una obligación objeto de esas instituciones. En la consolidación, al manifestarse el consentimiento del grupo de empresas para consolidar y la autorización del fisco federal para ese propósito, no existe aún la

obligación específica y concreta de un gravamen a cargo de la controlada que se produzca en cada uno de los ejercicios fiscales a partir de la fecha en que se consolide. Luego entonces, no hay transmisión, sección o novación de obligaciones a favor del fisco, de parte de las controladas a la controladora.

La autorización para consolidar los resultados fiscales se materializa en un acto administrativo que incide en la esfera jurídica tanto de la controladora como de las controladas, creando un estado jurídico especial para dichas sociedades entre sí y frente al fisco federal.

Así, en la primera categoría de las relaciones jurídicas derivadas del consentimiento y de la autorización para consolidar fiscalmente (efectos entre las sociedades del grupo entre sí), se encuentra la existencia del derecho de la controladora para exigir a las sociedades controladas la entrega de un monto igual a los pagos provisionales y al impuesto del ejercicio que hubiere causado de no consolidar fiscalmente, en la proporción que su utilidad o pérdida fiscal se encuentre afecta a la consolidación. Lo anterior con el fin de proveer al sujeto pasivo de la base consolidada (la controladora) de recursos para cubrir los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio consolidados (artículo 57-N LISR).

Frente al fisco federal, la sociedad controladora sólo será responsable de cubrir el impuesto consolidado, calculado en los términos del artículo 57-E de la ley, en tanto que cada sociedad controlada en lo individual deberá hacerse cargo de la parte del impuesto excluida de la consolidación. La autorización para consolidar utilidad o pérdida fiscal produce un estado jurídico especial que no se agota en un solo momento, sino que sus efectos son de tracto sucesivo.

Además, la autorización produce dos efectos: uno declarativo, por virtud de la cual se reconoce el carácter de controladora y controladas a las sociedades involucradas, según el caso, y otro de carácter constitutivo en tanto a dichas entidades a tributar en un régimen especial. Como consecuencia de la autorización para consolidar la sociedad controladora se convierte en responsable del pago del impuesto generado por la base consolidada de todas las empresa del grupo (en parte que corresponda), esto es, de toda la unidad económica que forma parte del centro de interés y que se encuentra desmembrada en las diversas personas morales que conforman el grupo de consolidación.

Esto nos lleva a concluir que la sociedad controladora es el sujeto pasivo de la relación tributaria respecto de las bases imponibles de ella, y de los

atribuibles a los demás miembros del grupo, en la parte incorporada a la consolidación fiscal.

No obstante lo expuesto e independientemente del apoyo doctrinal que se le pueda dar a la figura de la consolidación fiscal, se reitera la necesidad de una reforma integral y armónica de esa institución, para su debida congruencia y certidumbre jurídica .

### **3.2. LA CONSOLIDACION FISCAL EN EL IMPAC**

El artículo 13 de la LIMPAC dispone que la controladora que consolide para efectos del ISR deberá calcular el valor del activo sumando el propio con cada una de las controladas en la proporción de la participación accionaria promedio que tenga, directa o indirectamente en el capital social de éstas.

En el texto del precepto indicado se establece la metodología para el cálculo de la base, para cubrir los pagos provisionales, presentar la declaración anual, el régimen aplicable al primer ejercicio de consolidación, etc. De ello se desprende que, al igual que en materia del ISR, existe para las controladas un sistema dual, pues se imponen obligaciones a cumplir frente al fisco federal y frente a la sociedad

controladora.

En el último párrafo del citado artículo 13 se dispone textualmente: “ Para efectos de este impuesto, la controladora y las controladas estarán a lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre la Renta en lo que se refiere a incorporación, desincorporación, acreditamiento y devolución del impuesto sobre la renta, así como para el cálculo de pagos provisionales y del ejercicio.”

En otras palabras para consolidar en materia del IMPAC es necesario consolidar también para efectos del ISR. Por lo tanto, en relación con este gravamen procede hacer los mismos comentarios contenidos en este capítulo respecto al ISR, en tanto no existe un sujeto pasivo de la relación tributaria establecido expresamente ni en nuestra Constitución ni en las leyes fiscales federales. consccuentemente si es optativo consolidar para el ISR, necesariamente también lo es para el IMPAC, con todos los efectos que se han expuesto en relación con el primer gravamen.

Sin embargo, es pertinente mencionar que la LIMPAC pone mayor énfasis que la LISR en considerar como contribuyente a la controladora, pues la mayor parte de la obligaciones están atribuidas a ella y únicamente en

los párrafos siguientes a la fracción V se disponen ciertas obligaciones a cargo de las controladas.

Todo el régimen de consolidación en el IMPAC se contiene en un solo precepto, por lo cual resulta láconico y obscuro, dando lugar a diversas lagunas legales, lo que impide su correcta aplicación. Esto genera necesariamente incertidumbre jurídica para el contribuyente, como se podrá apreciar.

En vía de ejemplo basta comentar el aspecto relativo al artículo 5-A de la propia Ley, o referente a la opción concedida a los contribuyentes para calcular el impuesto del ejercicio, actualizando el que les hubiere correspondido en el carácter ejercicio anterior de haber estado obligado a pagarlo en dicho ejercicio.

Carece de relevancia para la controladora si todas las sociedades controladas determinaron su impuesto conforme al régimen general de la ley, o si todas lo calcularon conforme al Artículo 5-A, o bien, unas siguieron el primer sistema y otras el segundo, pues se reitera que esta, como contribuyente, sólo puede seguir los dos sistemas enumerados sin que esté facultada para consolidar la mezcla de los métodos aplicados por las controladas.

En resumen también la LIMPAC requiere de las reformas importantes para que la consolidación fiscal en este gravamen quede clara, completamente regulada y otorgue certidumbre jurídica al contribuyente.

## **CAPITULO 4**

### **APLICACION DEL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL**

#### 4.1. LA CONSOLIDACION FISCAL.

Definición de controladoras las que reúnan los siguientes requisitos:

1. Ser residentes en México.
2. Ser propietarias de más de 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive si dicha propiedad se tiene por conductos de otras sociedades que, a su vez, sean controladas por la misma controladora.

Si el porcentaje de participación es menos al 50% deberá tenerse control efectivo de las sociedades controladas, siempre que estas últimas no consoliden para efectos fiscales con algún otro grupo.

3. Que en ningún caso, más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras personas morales, salvo que dichas personas morales sean residentes en otro país. Para ambos efectos no se computarán sus acciones colocadas entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No se consideran acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en la legislación mercantil se denominen “acciones de

goce.” Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

La sociedad que opte por considerar su resultado fiscal consolidado deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, por un período no menor de ejercicios a partir de aquel en el que se empezó a ejercer la opción citada y hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no le autorice abandonarlo. Asimismo previa notificación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, abandonará la opción ejercida en el ejercicio en que ya no cumpla los requisitos para poder considerarse sociedad controladora. Cuando ya no se determine el impuesto sobre la utilidad fiscal consolidada, deberá pagarse el Impuesto Sobre la Renta que se haya diferido.

## **SOCIEDADES QUE NO PUEDEN SER CONTROLADORAS NI CONTROLADAS**

1. Las que se encuentran en el Título III de la Ley del impuesto Sobre la Renta:

- Asociaciones patronales.
- Cámaras de Comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada.
- Instituciones de asistencia o de beneficencias autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos.
- Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios.
- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza.
- Asociaciones o sociedades civiles con fines culturales, las dedicadas a la investigación científica y tecnológica.
- Las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, siempre y cuando el número de socios no exceda de quinientos.
- Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas.
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

-Las asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, que se dediquen a la protección de especies en peligro de extinción.

2. Las residentes en el extranjero, aun teniendo establecimiento permanente en el país.

Las sociedades referidas en este inciso podrán ser controladas si residen en un país con el que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información. Para ello se requiere que determinen la utilidad o pérdida fiscal.

Las controladas residentes en el extranjero incluidas en la declaración fiscal consolidada, deberán continuar incluyéndose por un plazo no menor a cinco años, salvo que dejen de reunir las características para ser consideradas sociedades controladas.

3. Las que se encuentran en liquidación.
4. Las sociedades y Asociaciones Civiles, así como las sociedades cooperativas, salvo que en el caso de ser controladas determinen su utilidad o pérdida fiscal.
5. Las personas morales que se encuentren en el régimen simplificado.

## REQUISITOS PARA CONSOLIDAR

La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que, junto con las sociedades controladas cumplan con lo siguiente:

1. Deberá contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades y obtener autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado deberá presentarse ante las autoridades fiscales por la sociedad controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal. La autorización surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se otorgue.

Las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación, antes de que surta sus efectos la autorización, podrán incluirse a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se obtuvo la autorización para consolidar.

Las sociedades que se incorporen a la consolidación con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se deberán incluir a partir

del ejercicio siguiente a aquel en que se adquiriera la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto o el control efectivo de las mismas.

Para los efectos del párrafo anterior la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que adquiriera, directamente o por conducto de otras sociedades controladas, el 50% o más de las acciones con derecho a voto de una sociedad o el control efectivo sobre la misma.

2. Se obliguen a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por Contador Público en los términos de Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por lo que opten por el régimen de consolidación.

Los estados financieros de la controladora deberán reflejar los resultados de consolidación fiscal.

## **CALCULO DEL RESULTADO FISCAL**

La sociedad controladora calculará la utilidad o pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente;

- I. Sumará o restará, según sea el caso, las utilidades o pérdidas fiscales del ejercicio de cada una de las controladas. Las pérdidas se restarán sin la actualización dispuesta en el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- II. A la cantidad anterior se sumará, según sea el caso el 100% de la utilidad o pérdida fiscal generada por la controladora. La pérdida se restará sin la actualización dispuesta en el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- III. Asimismo se sumarán o restarán según sea el caso, los conceptos especiales de Consolidación y sus modificaciones.
- IV. Adicionalmente se sumarán o restarán las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de disminuir de las controladas al momento de desincorporación, o al modificarse el porcentaje de participación de la controladora en el capital social de la controladora de que se trate, siempre y cuando se hayan generado durante el período de consolidación.
- V. En caso de que resulte una utilidad fiscal consolidada, ésta podrá disminuirse con el importe de las pérdidas fiscales consolidadas de

ejercicios anteriores.

Lo anterior se resume como sigue:

Suma de utilidades fiscales de las controladas en proporción  
(-)

Suma de pérdidas fiscales de las controladas en proporción

(+) o (-)

Utilidad o pérdida de la controladora al 100%

(+) o (-)

Conceptos Especiales de consolidación en proporción y sus modificaciones

(=)

Utilidad fiscal consolidada

(-)

Pérdidas fiscales consolidadas pendientes de disminuir de ejercicios  
anteriores

(=)

Resultado fiscal consolidado

## **PORCENTAJE**

La utilización de un porcentaje de participación al final del ejercicio corresponde al porcentaje real de participación de la controladora en cada

una de las controladas y no constituiría un elemento de planeación fiscal puesto que, por una parte, los cambios de tenencia accionaria generalmente no son movimientos sencillos (muchas de las empresas que optan por determinar su resultado fiscal en forma consolidada son empresas cuyas acciones se encuentran colocadas en la Bolsa Mexicana de Valores) y, por otra parte, existen disposiciones en el Código Fiscal Federal (como es el caso del artículo 109) que tipifican como delito la simulación de uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Para ejemplificar lo anterior supongamos que el 31 de diciembre la controlada es propietaria al 80% de las acciones emitidas por la sociedad A quien es a su vez propietaria al 80% de las acciones emitidas por la sociedad A, quien es a su vez propietaria del 60% de las acciones emitidas por la sociedad B.

Se tendría lo siguiente:

#### CONTROLADORA

A	80%
B	20%

La controladora incluiría los resultados de A al 80% en su declaración consolidada, mientras que los resultados de B los incluiría al 48%, puesto que es el porcentaje de participación accionaria indirecta de la controladora en el capital de B, el cual se determina multiplicando 80% x 60%.

Ahora si bien, si la sociedad controladora tuviese participación indirecta en una controlada a través de dos o mas sociedades controladas en forma directa, el porcentaje de participación accionaria se determinaría de la siguiente manera;

CONTROLADORA

80%	58%
A	B
60%	23%
61.34%	
D	

Participación accionaria indirecta de la controladora en D:

A través de A:  $80\% \times 60\% = 48.00\%$

A través de B:  $58\% \times 23\% = 13.34\%$   
61.34%

## **CALCULO DEL IMPUESTO CONSOLIDADO**

Las sociedades controladoras deberán calcular el impuesto Sobre la Renta consolidado aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Al resultado se le disminuirán los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados durante el ejercicio y el ajuste consolidado a dichos pagos provisionales. Lo anterior se esquematiza de la siguiente forma:

Resultado Fiscal Consolidado

(x)

Tasa general del ISR (34%)

(=)

Impuesto consolidado

(-)

Pagos provisionales y ajuste consolidado

(=)

Impuesto consolidado a cargo o a favor

## **REDUCCION DE IMPUESTO CONSOLIDADO**

Si alguna de las controladas tuviere derecho a alguna reducción de impuestos (dedicarse a la actividad editorial), su utilidad o pérdida fiscal se

incorporará al resultado consolidado, disminuida en la misma proporción en que gocen de la reducción.

## **ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS RETENIDOS**

La controladora tendrá derecho a acreditar contra el impuesto consolidado, los impuestos retenidos a ella o a las controladas, si en lo individual tienen el derecho a acreditarlos contra el impuesto del ejercicio o contra los pagos provisionales. El crédito se efectuará en el porcentaje de participación que la controladora tenga al cierre del ejercicio, en cada una de sus controladas, y al 100% en el caso de impuestos retenidos en la propia controladora.

## **ACERDEDIATAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO**

La controladora también tendrá derecho a acreditar contra el impuesto consolidado, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por ella o por alguna de las controladas si en lo individual tuvieren derecho de acreditarlo contra el impuesto del ejercicio. El crédito se efectuará en el porcentaje de participación, directa o indirecta, que la controladora tenga al cierre del

ejercicio en cada una de sus controladas, y al 100% en el caso de impuestos retenidos a la propia controladora o pagados por ella.

Los dividendos percibidos de una controlada residente en el extranjero, incluida en la declaración fiscal consolidada, no serán ingreso acumulable. Por lo tanto, el impuesto corporativo pagado por la controlada en el extranjero podrá acreditarse contra el impuesto consolidado, atendiendo al porcentaje de participación, directa o indirecta, de la controladora en el capital social en el capital social de dicha controlada. Lo anterior será aplicable, incluso si la controlada no pago dividendo alguno.

## **FECHA DE ENTERO**

La controladora deberá presentar la declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio.

Se otorga un mes adicional al que la Ley del Impuesto Sobre la Renta otorga a las empresas controladas, para que la controladora tenga en su poder copia de las declaraciones presentadas por todas las controladas a incluirse en la declaración consolidada.

## **4.2. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION**

### **DEFINICION**

Son las partidas especiales que representan las operaciones realizadas entre las sociedades del grupo. Se trata de partidas que, por su naturaleza, constituyen un ingreso o una deducción para alguna de ellas (controladora o controladas), sin que a su vez representen una deducción para otra empresa del grupo en el mismo ejercicio.

No se eliminan los conceptos que representan un ingreso para una empresa y un gasto para otra, en el mismo ejercicio, puesto que la propia suma algebraica de las utilidades y pérdidas de las compañías al consolidarlas, las elimina.

### **CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION QUE SE SUMAN**

Con la suma de estos conceptos, se pretende incrementar nuevamente la base del ISR por aquellas partidas que representaron una deducción para una de las empresas con motivo de una operación con alguna otra empresa del grupo, que aún no ha reflejado los efectos derivados de dicha operación con alguna otra empresa del grupo, que aún no ha reflejado los efectos derivados

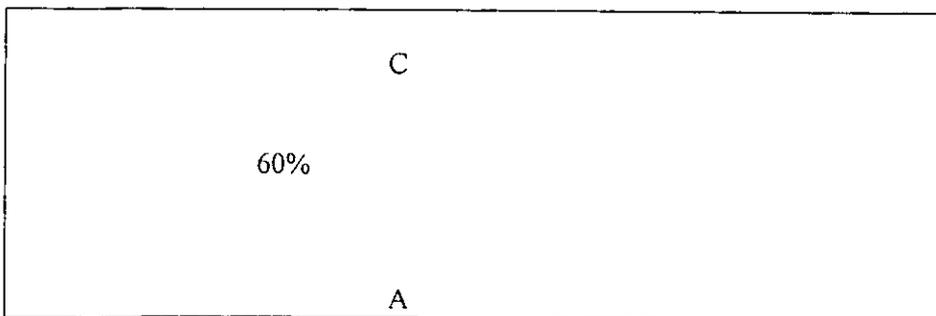
de dicha operación. Asimismo, la base deberá incrementarse con la ganancia ponderada que se habría producido si la enajenación a terceros de bienes objeto de lo anterior, la hubiera efectuado la propietaria original.

**PORCENTAJE QUE DEBE UTILIZARSE**

**ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA**

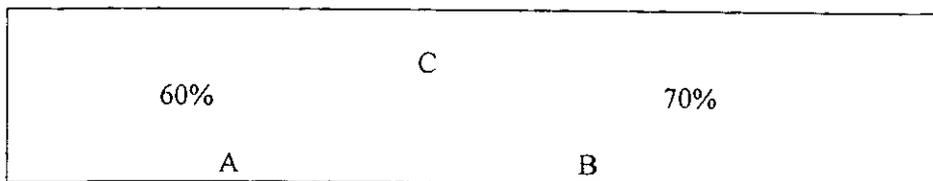
Los CEC por las operaciones de la controladora con alguna de sus controladas, deberán calcularse atendiendo al porcentaje de participación, directa o indirecta, que al cierre del ejercicio tenga la controladora en el capital social de la empresa con la que efectuó la transacción. No se eliminan al 100%, puesto que al haber una participación minoritaria en la controladora, parte de la operación debe considerarse como efectuada con terceros.

Esto puede ejemplificarse de la siguiente manera:



El 40% del resultado de la operación se considera realizado con terceros, por lo que sólo se elimina el 60%.

En el caso de operaciones entre controladas, dado que siempre existirán accionistas minoritarios, la parte del resultado de la operación que corresponde a éstos se considera realizada con terceros. En consecuencia, para eliminar estos CEC, se utilizara el porcentaje de participación directa o indirecta, que al cierre del ejercicio tenga la controladora en el capital social de la controladora que haya sido la adquirente de los bienes en la operación. No obstante lo anterior, en caso de que el porcentaje de participación, directa o indirecta, de la controladora al cierre del ejercicio en el capital social de la controladora que haya sido la enajenante de los bienes, fuera inferior al porcentaje de participación, directa o indirecta, de la controladora en el capital social de la adquirente a la misma fecha, deberá utilizarse el porcentaje de participación que tenga la controladora en la enajenante, porcentaje que es el límite de la utilidad o pérdida reconocida a nivel consolidado, susceptible de eliminación.



Se elimina el 60% que es el porcentaje de participación en la enajenate, dado que es inferior al porcentaje de participación en la adquirente.

## **DESCRIPCION**

Las relaciones intercompañías que dan lugar a un CEC que se suma son las siguientes:

- a) Pérdidas derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales.

Esta eliminación pretende mantener el valor que tenían los bienes en el grupo antes de realizar cualquier operación intercompañías, y deberán eliminarse siempre que hayan sido deducidas en la declaración de la sociedad enajenante.

Dicha eliminación de pérdidas se efectuará en el porcentaje de participación a que se hace referencia en el apartado anterior.

- b) Dedución por la adquirente

La cantidad que la sociedad adquirente registre como deducción proveniente de las operaciones intercompañías a que se refiere el inciso a), será otro

CEC que se suma.

La suma se efectuará en el porcentaje de participación a que se hace referencia en el apartado anterior, y deberá sumarse anualmente en tanto el bien no se enajene a un tercero, termine de deducirse o devenga inservible.

c) Ganancia que se hubiera producido si la enajenación a terceros de los terrenos, inversiones y acciones o partes sociales objeto de operaciones intercompañías, la hubiera efectuado la propiedad original.

Al enajenarse a terceros los bienes objeto de operaciones intercompañías, se hará lo siguiente:

1. Se sumará la pérdida derivada de la enajenación a terceros, en el porcentaje de participación a que se hace referencia en el apartado anterior.
2. Se sumará la ganancia proveniente de la enajenación a terceros, la cual se determinará comparando el precio de venta a terceros, contra el costo fiscal ajustado del bien, considerando el monto original de la inversión en la propietaria original, y la antigüedad del bien en la misma sociedad. Esta ganancia se sumará al porcentaje de participación a que se hace referencia en el apartado anterior.

## **CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN QUE SE RESTAN**

Con la resta de estos conceptos se pretende disminuir la base del ISR por las partidas que representaron un ingreso para una de las empresas con motivo de una operación con alguna otra empresa del grupo, que aún no se ha reflejado los efectos derivados de dicha operación. Asimismo, deberá disminuirse la base con la pérdida que se hubiera producido si la enajenación a terceros de bienes objeto de lo anterior la hubiera efectuado la propietaria original, así como con la deducción de inversiones que le hubiere correspondido a la propietaria original.

## **PORCENTAJE**

Los CEC por las operaciones de la controladora con alguna de sus controladas, deberán calcularse atendiendo al porcentaje de participación, directa o indirecta, que al cierre del ejercicio tenga la controladora en el capital social de la empresa con la que efectuó la transacción. No se eliminan al 100%, puesto que al haber una participación minoritaria en la controlada, parte de la operación debe considerarse como efectuada con terceros.

En el caso de las operaciones entre controladas, se utilizará el porcentaje de participación, directa o indirecta, que al cierre del ejercicio tenga la controladora en el capital social de la controladora que haya sido la adquirente de los bienes en la operación, siempre que éste no sea superior al porcentaje de participación, directa o indirecta, de la controladora al cierre del ejercicio en el capital social de la enajenante, en cuyo caso se utilizará este último.

## **DESCRIPCION**

Las operaciones intercompañías que pueden dar lugar a un concepto especial de consolidación que se resta con las siguientes:

- a) Ganacias derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones y partes sociales.

Esta eliminación pretende mantener el valor que tenían los bienes en el grupo antes de realizar cualquier operación intercompañías, y deberán eliminarse siempre que hayan sido acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante.

Dicha eliminación de enajenación de ganancias se efecturá en el porcentaje de participación a que se hace referencia en el último párrafo del apartado anterior.

b) Deducción por inversiones que le hubiere correspondido a la propietaria original.

Otro CEC que se resta es el importe de la deducción de inversiones objeto de las operaciones intercompañías a que se refiere el inciso a), que le hubiera correspondido a la propietaria original, considerando el monto real de la inversión que el bien tuvo para dicha sociedad.

La resta se efectuará en el porcentaje de participación a que se hace referencia en el último párrafo del apartado anterior, y deberá restarse anualmente en tanto el bien no se enajene a un tercero, termine de deducirse o devenga inservible

c) Pérdida que se hubiera producido si la enajenación a terceros de los terrenos, inversiones acciones o partes sociales objeto de las operaciones intercompañías.

## **MODIFICACION A LA PARTICIPACION ACCIONARIA**

Dado que a varios de los efectos de las operaciones intercompañías están diferidos hasta que se realice la operación con terceros, con objeto de mantener actualizada la consolidación, los CEC reflejados en la declaración

consolidada deberán modificarse cuando la participación accionaria, directa o indirecta, de la controladora en cualquiera de las sociedades (adquirente o enajenante) en que se originen tales conceptos, cambie el cierre de un ejercicio al cierre del siguiente.

Asimismo en caso de aumentarse o disminuirse el porcentaje de participación de la controladora en el capital social de alguna controlada que tuviese pérdidas fiscales pendientes de disminuir, correspondientes a ejercicios fiscales durante los cuales haya estado incluida en la declaración de consolidación, la controladora restará o sumará respectivamente para determinar su utilidad o pérdida fiscal consolidada, el importe de dichas pérdidas.

La resta o suma de dichas pérdidas se efectuará en proporción al aumento o disminución de la participación, directa o indirecta, de la controladora al cierre del ejercicio, en el capital social de la controlada de que se trate, respecto del porcentaje determinado al cierre del ejercicio inmediato anterior.

Ahora bien, si una sociedad controlada distribuye dividendos en excesos de la CUFIN, la sociedad que los distribuya entregará a la sociedad que los obtenga, conjuntamente con el dividendo distribuido, el monto del impuesto

sobre la renta que hubiere obtenido que enterar a la SHCP, de no ser por la consolidación fiscal.

Si disminuye el porcentaje de participación, directa o indirecta de la controladora en el capital social de una controlada, y en ejercicios anteriores, en los cuales ya se hubiera determinado el impuesto sobre la renta en forma consolidada esta última le hubiera hecho entrega a la controladora del impuesto referido en el párrafo anterior, la controlada determinará la parte del dividendo que se considere como pagado a un tercero con motivo de la reducción en el porcentaje de participación en su capital social por la controladora.

La controladora enterará el impuesto correspondiente a la parte del dividendo que se considera pagado aun tercero, del que había sido recibido de la controlada al momento de pagarse el dividendo.

Al pagarse el impuesto, la controladora incrementará el saldo de la CUFIN consolidada, en una cantidad equivalente al dividendo que se considera distribuido a un tercero, menos su correspondiente impuesto.

Para estos efectos, la controladora actualizará el importe de los dividendos percibidos de las controladas desde la fecha en que los hubiese recibido y

hasta la fecha en que se modifique el porcentaje de participación, directa o indirecta, de la controladora en el capital social de la controlada que hubiera pagado los dividendos. En el caso de que la controladora incremente su porcentaje de participación directa o indirecta, en el capital social de la controlada, no surgirá ningún efecto fiscal.

De existir movimientos accionarios por operaciones tales como reportos o prestamos de acciones, no se considerará que varía el porcentaje de participación y en consecuencia, no se modificara los CEC ni las pérdidas fiscales antes referidas.

## **PERDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS**

Al igual que cualquier persona moral que tribute conforme al título II de la LISR, la controladora podrá disminuir las pérdidas fiscales consolidadas contra las utilidades consolidadas de los diez ejercicios siguientes, sujetas a las limitaciones dispuestas en el artículo 55 de la LISR.

Las pérdidas se actualizarán por el período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad en que ocurrieron, hasta el último mes del ejercicio. La parte de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores ya actualizadas, pendientes de deducir en ejercicios futuros, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se actualizo por última vez, y hasta por el

último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará. Adicionalmente, se podrá actualizar por el período comprendido desde el mes en que se actualizo por última vez y hasta el ultimo mes de la primera mitad del ejercicio en que se deducirá.

## **PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS**

Con el objeto de proporcionar flujos a la SHCP durante el año, se efectuaran pagos provisionales a cuenta del impuesto consolidado del ejercicio.

Para el cálculo de los pagos provisionales consolidados, se determinará la utilidad fiscal estimada multiplicando por el coeficiente de utilidad consolidado, los ingresos nominales de un período, disminuidos con los CEC que den lugar a un ingreso de la controladora y todas las controladas en la proporción en que la controladora participe, directa o indirectamente en el capital social de las controladas.

A la utilidad fiscal estimada se le restará, en su caso, la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores pendiente de disminuir de la utilidad fiscal consolidada.

Para el coeficiente de utilidad se determinará con los datos correspondientes

al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debería haberse presentado declaración consolidada. Para tal fin se adicionará la utilidad o se disminuirá la pérdida fiscal consolidada de ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso, con el importe de la deducción inmediata prevista en el artículo 51 de la LISR, considerada en el resultado fiscal consolidado. El ingreso se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio, disminuidos con los CEC que den lugar a un ingreso.

Para conocer los ingresos nominales de las controladoras se atenderá al porcentaje de participación, directa o indirecta, de la controladora en el capital social de la controlada de que se trate al inicio del ejercicio por el que se calculen los pagos provisionales.

Las pérdidas fiscales que podrán disminuirse para determinar los pagos provisionales consolidados de ejercicios anteriores pendientes de disminuir de la utilidad fiscal consolidada.

Las pérdidas generadas en ejercicios anteriores al inicio de la consolidación fiscal no podrán disminuirse de la utilidad fiscal estimada para los pagos provisionales consolidados. Estas pérdidas, al ser un concepto especial de consolidación, solo se utilizarán para disminuir las utilidades consolidadas del ejercicio.

## **PRIMER EJERCICIO DE CONSOLIDACION**

Primer ejercicio en que se determine el resultado fiscal consolidado, las controladas determinarán sus pagos provisionales en forma individual. La parte del impuesto correspondiente a la participación, directa o indirecta, de la controladora en el capital social de cada controlada, será entregada por éstas a la controladora, mientras que la parte del impuesto correspondiente al interés minoritario será entregado directamente a la SHCP.

Por lo que respecta a la controladora, se efectuara los pagos provisionales recibidos de cada controlada, mas los propios.

Con cifras al sexto mes del primer ejercicio de consolidación, se determinará el ajuste de los pagos provisionales. De resultar una diferencia a favor podrá aplicarse contra los años siguientes pagos provisionales consolidados.

Los pagos provisionales correspondientes a los tres primeros meses del segundo ejercicio de consolidación también se calcularán sumando los impuestos recibidos por la controladora de sus controladas durante dichos meses, más los propios.

A partir del cuarto mes del segundo ejercicio de consolidación, la controladora efectuará los pagos provisional consolidados descritos anteriormente.

Los pagos provisionales consolidados se enterarán a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que correspondan.

## **CALCULO**

En el primer mes de la segunda mitad del ejercicio se ajustará el impuesto correspondientes a los pagos provisionales. Para tal efecto se incluirán los datos de la controladora y las controladas hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio los datos de las controladas se incluirán en la proporción en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de cada una de ellas a la fecha de calcularse el ajuste.

## **PERDIDAS FISCALES**

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores podrán deducirse conforme se mencionó anteriormente.

## **FECHA DE ENTERO**

El ajuste se enterará junto con el pago provisional correspondiente al segundo mes de la segunda mitad del ejercicio.

## **DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS DE CONTROLADAS**

Si alguna de las sociedades controladas presenta declaración complementaria para subsanar errores u omisiones, y ello se modifica el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal o el impuesto acreditado manifestados, la controladora deberá presentar declaración complementaria de consolidación. La controladora deberá incluir el efecto de tales modificaciones en declaración complementaria consolidadas correspondiente al mismo ejercicio por el cual la controlada hubiese presentado declaración complementaria, tanto si resulta un impuesto a cargo o se deriva de un impuesto a favor.

Plazo para presentar declaración complementaria por la controladora si la declaración complementaria se presenta por las controladas antes de abril, la controladora deberá de presentar su declaración complementaria a más tardar en el referido del mes. Si aún no hubiese presentado la declaración normal de consolidación, deberá incorporar los efectos de

aquellas declaraciones complementarias en dicha declaración normal de consolidación.

Si la declaración complementaria de las controladas se hubiera presentado después de abril, la controladora deberá presentar declaración consolidada complementaria a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra este hecho.

## **REGIMEN DE DIVIDENDOS**

La sociedad controladora llevará la CUFIN consolidada, aplicando las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 124 de la LISR dando debida consideración a los siguientes conceptos:

## **CALCULO**

Integrará el saldo inicial de la CUFIN consolidada sumando los saldos de la CUFIN correspondientes a la controladora y a cada de las controladas que tenga al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización para consolidar su resultado fiscal. La integración se efectuará en la proporción en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas, mas la totalidad del saldo de su propia cuenta.

## **DIVIDENDOS QUE SE SUMAN Y QUE SE RESTAN**

- a) Los ingresos por dividendos al incluirse en la CUFIN consolidada serán los obtenidos por la controladora y las controladas, de personas morales ajenas al grupo de consolidación. Deberán incluirse en la proporción, directa o indirecta en que la sociedad controladora participe en el capital social de las controladas, en el ejercicio de que se trate.

Ahora bien, para determinar la utilidad o pérdida fiscal individual de cada controlada y de la controladora, no se adicionarán los dividendos percibidos de sociedades residentes en el extranjero, si se opto por incluir sus resultados individuales en el resultado fiscal consolidado.

- b) Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes a restarse de la CUFIN consolidada, serán los pagados por la sociedad controladora.

## **INCORPORACION, DESINCORPORACION O MODIFICACION**

Si en el ejercicio se incorpora una sociedad controlada, el saldo de la CUFIN se incrementará en la controladora. En el caso de la desincorporación de una controlada, el saldo de la CUFIN consolidada se

disminuirá con el saldo que tenga la cuenta de la controlada, de acuerdo con la participación accionaria de la controladora, determinada al cierre del ejercicio inmediato anterior. Esta misma consecuencia se aplicará si varía la participación accionaria, directa o indirecta, de la controladora en el capital social de alguna controlada. En el supuesto caso de que el saldo de la CUFIN resulte negativo, con motivo de la desincorporación de una controlada o por cambios de participación accionaria de la controladora en el capital social de alguna controlada, se deberá pagar el ISR correspondiente aplicando la tasa del artículo 10 de la LISR, al resultado de multiplicar el saldo negativo por el factor de 1.515.

El monto que sirvió de base para pagar el ISR derivado de la CUFIN negativa, se considerará como CEC que se resta para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se desincorporó la sociedad controlada o se disminuyó la participación de la controladora.

## **PORCENTAJE**

Los conceptos se consideran en la proporción en que la sociedad controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de la sociedad que se incorpore o desincorpore. Asimismo por cuanto a las

modificaciones, se considerara la proporción correspondiente al cierre del ejercicio inmediato anterior.

## **OBLIGACIONES DE LA CONTROLADORA**

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar, además de las obligaciones establecidas entre otros artículos de la LISR, tendrá lo siguiente:

Registros de los conceptos especiales de consolidación

Llevará los registros como controladora y por cada sociedad controlada que permitan la identificación de los CEC de cada ejercicio fiscal.

## **REGISTRO DE LA CUFIN**

Llevará los registros que permitan determinar la CUFIN en forma consolidada y conforme a lo establecido.

## **DECLARACION CONSOLIDADA.**

Presentará la declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio, en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En ella acreditará los

pagos provisionales y el ajuste consolidado, efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas.

Si en la declaración a que se refiere el párrafo anterior resulta diferencia a cargo la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración.

Si se presenta declaración complementaria por una o más de las controladoras para subsanar errores u omisiones, se procederá conforme a lo descrito en el apartado.

## **EFFECTOS FISCALES INDIVIDUALES**

En la declaración de consolidación deberá mostrarse la utilidad o pérdida fiscal de la controladora y de las controladas en lo individual, así como el monto del impuesto entregado por cada controlada a la controladora.

## **OBLIGACIONES DE LAS CONTROLADAS**

Las sociedades controladas, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la LISR, tendrán las siguientes:

## **DECLARACION INDIVIDUAL**

Presentarán su declaración del ejercicio y calcularán el impuesto como si no

hubiera consolidación.

### **ENTREGA A LA CONTROLADORA**

Del impuesto que resulte conforme al apartado anterior, entregarán a la controladora el que corresponda a la parte proporcional de su participación, directa o indirecta, en el capital social de la controlada, calculando la participación al último día del ejercicio de que se trate.

### **PAGO DEL IMPUESTO A LA SHCP**

Las controladas enterarán a la SHCP el impuesto que no corresponda a la participación de la sociedad controladora.

### **PAGOS PROVISIONALES Y AJUSTES**

Las controladas calcularán sus pagos provisionales y el ajuste como si no hubiera consolidación.

### **ENTREGA A LA CONTROLADORA**

Del impuesto que resulte conforme al apartado anterior, en cada uno de los pagos provisionales o en el ajuste, entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la parte proporcional de su participación, directa o

indirecta, en el capital social de las controladas, calculando la participación al primer día del ejercicio de que se trate, o a la fecha del ajuste, respectivamente.

Las sociedades controladas enterarán a la SHCP el impuesto que no corresponda a la participación de la sociedad controladora determinado conforme al apartado anterior.

### **CUFIN DE LAS CONTROLADORAS**

La CUFIN de cada controlada se integrará con los conceptos referidos en el Artículo 124 de la LISR, identificando la parte que se consolida y la que no se consolida. Al efecto, no se incrementará la CUFIN de la controlada con los dividendos recibidos de otra controlada si le entregó el impuesto en los términos del artículo 10-A de la LISR.

### **GANANCIA EN ENAJENACION DE ACCIONES DE LA CONTROLADORA**

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones emitidas por sociedades que tengan o hayan tenido el carácter de controladoras, los contribuyentes calcularán el costo promedio por acción de las que enajenen considerando, para los ejercicios en que aquellas determinaron resultado

fiscal consolidado, los saldos de la CUFIN.

A dichos saldos se adicionará el monto de la CUFIN de la sociedad en la que la controladora tenga participación en el capital social, no considerada como sociedad controlada.

### **PERDIDA EN VENTA DE ACCIONES DE CONTROLADAS**

Lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción XVIII del artículo 25 de la LISR no será aplicable tratándose de pérdidas por la venta de acciones de empresas controladas.

### **DESINCORPORACION**

Cuando una sociedad deje de considerarse como controlada conforme a lo previsto deberá presentarse aviso a las autoridades fiscales y desincorporarla en la declaración consolidada.

## **CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION QUE SE CONSIDERAN EFECTUADOS CON TERCEROS.**

En ese mismo ejercicio, las operaciones de la controlada que se desincorpora, celebradas con otra u otras empresas del grupo, cuyos efectos están diferidos en el tiempo, se considerarán totalmente realizadas con terceros, y deberán eliminarse en la declaración de dicho ejercicio.

Para determinar las variaciones, se calculará el CEC con los nuevos porcentajes de participación, directa o indirecta, de la controladora en el capital social de la (s) controlada (s) que intervinieron en la operación. En la que se desincorpora se considerará un porcentaje del 0%. La cantidad que se obtenga se comparará con la determinada en el ejercicio en que se llevó a cabo la referida operación.

La diferencia, positiva o negativa, se sumará o se restará, según sea el caso, actualizada por la inflación del período comprendido del cierre del ejercicio en que se efectuó la operación, hasta el cierre del ejercicio anterior a aquél en el que la controlada que intervino en la operación hubiese perdido tal carácter.

## **FECHA DE DESINCORPORACION**

En el ejercicio en que una sociedad controlada pierda tal carácter, se efectuarán los cálculos mencionados en el apartado anterior, pero referidos al cierre del ejercicio anterior a aquél en el cual deje de ser controlada.

## **PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES EN LOS QUE YA SE CONSOLIDABA**

En adición a lo anterior, para determinar la utilidad fiscal consolidada la controladora deberá sumar el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad desincorporada de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para tales efectos sólo los ejercicios en los que se restaron las pérdidas fiscales de dicha sociedad.

## **PORCENTAJE QUE DEBE UTILIZARSE**

Para estos efectos deberá considerarse el porcentaje de participación, directa o indirecta, que la controladora hubiese tenido en el capital social de la controlada que se desincorpora, al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que deje de reunir las características para considerarse como controlada.

## **MOMENTO DE ENTERO**

Sin con motivo de la exclusión de la consolidación de una controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la desincorporación. Si la diferencia de impuesto es a favor, la controladora podrá exigir su devolución, o efectuar su compensación, incluso contra los pagos provisionales.

## **ACTUALIZACION Y RECARGOS**

Si la diferencia de impuesto fuera a cargo de la controladora, deberá enterarse sin actualización ni recargos en la fecha referida en el apartado anterior, ya que son los conceptos involucrados los que se actualizan por inflación.

## **SALDO A FAVOR DE LA CONTROLADORA**

Del mismo modo, si el saldo del impuesto fuere a favor de la controladora, podrá exigir su devolución sin actualización ni pago de intereses.

## **CASOS DE DESINCORPORACION.**

En el caso de fusión de sociedades no se considera que exista

desincorporación; si la controlada se fusiona en otras u otras controladas de la misma controladora, si la controladora fusiona a una controlada del mismo grupo, o si una controlada fusiona a la controladora.

En el ejercicio en que una sociedad deje de considerarse como controlada en los términos del apartado, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes de ocurrido dicho supuesto.

Asimismo, calcular el pago provisional del mes siguiente al de la desincorporación, la controladora deberá excluir los ingresos nominales de la controlada desincorporada, debiendo, además, entregar a ésta todos los flujos que le hubiese entregado a la controladora durante el ejercicio, por concepto de pagos provisionales.

Por su parte, la controlada desincorporada deberá cumplirá en forma individual las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser controlada en los términos del apartado, incluyendo la relativa a los pagos provisionales.

#### 4.4. DESCONSOLIDACIÓN

En el ejercicio en que una sociedad controladora deje de reunir tal carácter, por no cumplir con los requisitos para considerarse como tal, previstos en el apartado, o al obtener autorización para dejar de calcular su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado, deberán revertirse las operaciones cuyos efectos fiscales se encuentren diferidos en el tiempo, al momento de ocurrir cualquiera de dichos supuestos.

Al igual que en el caso de una desincorporación, las operaciones realizadas entre las controladas o entre éstas y la controladora, cuyos efectos estén diferidos, se consideran totalmente realizadas con terceros. Por tanto, en el ejercicio en que ocurra la desconsolidación, deberán revertirse dichos conceptos. Las diferencias actualizadas por la inflación del período comprendido del cierre del ejercicio en que se efectuaron las operaciones, hasta el mes en que ocurra la desconsolidación, se sumarán o restarán, según sea el caso.

Dentro de las partidas que deben revertirse se encuentran los dividendos no provenientes del saldo de la CUFIN, pues la controlada los considerará pagados a un tercero con motivo de la desconsolidación del grupo.

Para este efecto, la controladora actualizará los dividendos percibidos de las controladas, por el período comprendido de la fecha de su recepción, a la de la desconsolidación.

Durante el mes siguiente al de la desconsolidación la controladora presentará la última declaración consolidada, con cifras al cierre del ejercicio inmediato anterior al de la desconsolidación. Si ésta ocurre antes de abril, la última declaración consolidada que presentará la controladora será la normal del ejercicio anterior al de la desconsolidación. Si la desconsolidación ocurre con posterioridad a abril, última declaración consolidada será una complementaria a la del ejercicio anterior al de la desconsolidación.

Si la diferencia de impuesto fuera a cargo de la controladora, deberá enterarse sin actualización ni recargos en la fecha referida en el apartado anterior, ya que son los conceptos involucrados los que se actualizan por inflación, según el apartado antes mencionado.

Del mismo modo si el saldo de impuesto fuere a favor de la controladora, podrá exigir su devolución sin actualización ni intereses.

#### **4.5. IMPUESTO AL ACTIVO**

Con motivo de los inconvenientes e inconsistencias del actual régimen del IMPAC, siguiendo las propuestas para efectos del ISR, a continuación se presentan las siguientes sugerencias respecto del IMPAC.

Considerando que el IMPAC es complementario del ISR y que al optar por la consolidación en el ISR ésta deviene obligatoria para efectos del IMPAC, resultan aplicables las propuestas hechas en materia del ISR, en lo concerniente a definiciones y requisitos de controladora y controladas.

Deben restablecerse las exenciones para la controladora y las controladas, durante el periodo preoperativo y en los ejercicios de inicio de actividades y los dos siguientes, proponiéndose adoptar la tesis contenida en la LIMPAC sobre el reconocimiento del lapso necesario para que las nuevas inversiones sean productivas, como una excepción dentro de la teoría de matriz y sucursales.

Para tal efecto la controladora, al sumar los valores de los activos y al restar los pasivos, (tanto propios como de sus controladas), en la proporción de

participación en el capital de las controladas, se abstendrá de incluir los activos y los pasivos de las controladas en el período de exención. Así mismo, si la controladora estuviere en período de exención, únicamente se abstendrá de incluir sus propios activos y pasivos. Además, ni a nivel individual ni en la consolidación, se incluirán pasivos a favor de una empresa del grupo en período de exención.

En concordancia con lo expuesto, deberá suprimirse la exención dispuesta en la LIMPAC para los bienes nuevos o utilizados por primera vez en México, adquiridos por controladas incorporadas a la consolidación.

Este precepto dispone la opción de pagar el impuesto, a nivel consolidado, actualizando el gravamen del cuarto ejercicio anterior. A fin de evitar desproporción, si se utiliza el impuesto causado en el ejercicio en el que no había consolidación, sugiere, además del requisito de calcular el impuesto sin haberse ejercido la opción en aquel ejercicio, incluir los activos y pasivos de las sociedades que eran controladas en ese período, aún cuando durante él no se contratara con autorización para consolidar.

En cuanto la medida reglamentaria de reducir el IMPAC cuando se utilice la opción de la deducción inmediata de inversiones para efectos del ISR a la diferencia entre el importe de la deducción inmediata y el de la deducción

anual de la inversión conforme al régimen general, simplemente como precisión se propone que, además de incluir la disposición en la LIMPAC, se especifique que tal reducción también pueden aplicarles las controladas en el régimen de consolidación, sin límite alguno.

En vez de soluciones parciales a nivel de Resolución Miscelánea, deben incorporarse a la LIMPAC las disposiciones referentes al derecho de acreditamiento del ISR pagado en los tres ejercicios anteriores, básicamente por lo que respecta al ejercicio de estos derechos originados en períodos anteriores a la consolidación y para el supuesto caso de desincorporación de controladas.

Tal como se comentó, en el caso de los derechos anteriores al régimen de consolidación debe aplicarse el principio de que lo sucedido antes de la consolidación debe resolverse a nivel individual; es decir, deben darse los supuestos de la LIMPAC para el ejercicio de cada uno de los derechos, con sus respectivos límites, a nivel individual de la controlada o de la controladora. Pero una vez ejercido el derecho, para no nulificar su efecto, es necesario llevarlo a la consolidación. Para tal propósito, la controladora considerará como derecho de acreditamiento del ISR o como derecho de compensación del IMPAC, el resultado de aplicar la proporción de la

participación de la participación accionaria en la controlada respectiva. A su vez, la controladora, ejercerá sus derechos en la consolidación cuando se presenten los supuestos de la LIMPAC para ello.

Respecto al derecho de recuperación del IMPAC, ya sea anterior a la consolidación u originado en ella, las controladas sólo podrán solicitar su devolución por la porción correspondiente al interés minoritario. Sin embargo, con el propósito de no afectar el flujo de efectivo al compensar la parte relativa a la proporción de consolidación, deberán aumentar al saldo por compensar la cantidad por la que se solicitó la devolución y, una vez aplicadas a la cantidad a pagar las proporciones de la controladora y del interés minoritario, se incrementará el citado importe de la devolución.

En cuanto a la desincorporación de una controlada que de conformidad con lo propuesto para la LISR surte efectos al final del ejercicio anterior con la finalidad de evitar el aprovechamiento duplicado de los derechos citados, para efectos de su declaración anual, la controladora deberá disminuir, de sus derechos por aplicar los valores respectivos en la proporción de participación accionaria aplicada a los importes de los derechos de arrendamiento del ISR o ala devolución o compensación del IMPAC, que la controladora tuviera al final del ejercicio anterior originados en el régimen

de consolidación. Si las disminuciones referidas arrojaran saldos negativos, éstos deberán pagarse a la SHCP durante el mes siguiente a la desincorporación.

Por razón de equidad debe suprimirse la modificación efectuada a la LISR limitando el acreditamiento del ISR solamente al determinado respecto del resultado fiscal.

Tomando en cuenta que el IMPAC es el mínimo de impuesto a pagar, es obvio que al comparar ambos gravámenes, para que prevalezca el mayor, se tiene que considerar el ISR causado por cualquier concepto de utilidades, tal como lo señala la LIMPAC al mencionar los títulos II (personas morales) o II-A (personas morales con régimen simplificado) o Capítulo VI del Título IV (personas físicas con actividades empresariales), por lo que debe acreditarse el ISR correspondiente a la disposición de fondos de pensiones o jubilaciones, de primas de antigüedad así como de fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología y a programas de capacitación.

Más aún debería precisarse también que como impuesto de dividendos, se incluye el aplicable a las ganancias distribuidas por reducción de capital a

que se refiere el artículo 121 de la LISR, el cual refiriéndose a personas morales, por error de clasificación está ubicado en el Título IV, en vez del Título II de la LISR.

Los pagos provisionales consolidados calculados actualizando el impuesto consolidado del ejercicio anterior dividido entre doce, combinados con los del ISR, se efectúan a partir del segundo ejercicio de consolidación, una vez que se cuenta con la información necesaria para sus calcularlos; concretamente, a partir del cuarto mes del segundo ejercicio.

Durante el primer ejercicio y los tres primeros del segundo, la controladora enterara a la SHCP, a manera de pago provisional consolidado, la suma de las cantidades recibidas de las controladas por concepto de pagos provisionales combinados del ISR e IMPAC, adicionando su propio pago provisional individual.

En el caso de la desincorporación de una controlada, tomando en cuenta que tal operación surte efectos al final del ejercicio anterior y que la controladas tiene que cumplir con sus obligaciones del ejercicio en forma individual, se repite para el IMPAC el procedimiento propuesto para el ISR.

En el pago provisional del mes siguiente al de la desincorporación de la

controlada deberá considerar como cantidad a pagar a la SHCP las sumas entregadas a la controladora en los pagos provisionales anteriores. Por su parte, la controladora, en el pago provisional consolidado del mes siguiente a la desincorporación deberá calcular el valor de los pagos provisionales, eliminando los efectos producidos en el ejercicio anterior por la inclusión de la base de la controlada que se desincorpora como la consecuente reducción de los pagos con posible saldo a favor. Así mismo, la controladora devolverá a la controlada las entregas que le efectuó en los meses anteriores.

Deben incluirse en la LIMPAC la disposiciones aplicables a los casos en que varíe la participación de la sociedad controladora en el capital de alguna controladora en el capital de alguna controlada.

Como medida práctica se propone que los cambios de participación surtan sus efectos hasta el final del ejercicio, como también lo propusimos para efectos del ISR. Por lo tanto, las controladas, al calcular sus entregas a la controladora y sus enteros a la SHCP por concepto de pagos provisionales, utilizarán las proporciones al final del ejercicio anterior o al inicio de la consolidación, según el caso.

Asimismo, la controladora deberá considerar los ajustes que puedan tener los saldos de la controlada al finalizar el ejercicio anterior, por el derecho de

acreditamiento de ISR de los tres ejercicios anteriores o del derecho a la devolución o compensación del IMPAC de los diez ejercicios anteriores, originado en el régimen de consolidación. Los ajustes se calcularán aplicando la diferencia en los porcentajes de participación a los saldos pendientes de aplicar. Si se aumentara la participación, el valor del derecho correspondiente se incrementará; si disminuye se restará el derecho en cuestión. Si el resultado fuere negativo, su importe se pagará a la SHCP en la declaración correspondiente al ejercicio en que ocurrió el cambio de participación.

Por razones de claridad, es conveniente disponer en la LIMPAC que las controladas deberán cumplir con sus obligaciones, incluyendo la presentación de sus declaraciones, anuales y de pagos provisionales, como si no participaran en la consolidación, con la única excepción de las cantidades del impuesto a pagar a la SHCP por la proporción del interés minoritario y a la controladora por la porción de la participación en el capital.

## **CAPITULO 5**

### **CASO PRACTICO**

## RELACION DE ANEXOS DEL CASO PRACTICO

Carta de Solicitud de Consolidación para a la SHCP	A
Carta de Contestación por parte de la SHCP	B
Determinación del Pago Provisional (ISR)	1
Determinación del Pago Provisional (IMPAC)	2
Amortización de Pérdidas	3
ISR Retenido	4
Factor de Utilidad	5
Pago provisional (Forma Fiscal)	

## ANEXO A

### SARGOB

GRUPO SARGOB. S.A. DE C.V

TLALNEPANTLA, EDO. DE MÉXICO 54030  
GRUPO SARGOB. S.A. DE C.V.  
R.F.C. GDI-961215-DK6  
DOMICILIO FISCAL:  
AV.MARIANO ESCOBEDO No.38.  
COL. SANTA MONICA.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,  
ADMINISTRACIÓN GENERAL JURIDICA DE INGRESOS.

Asunto: Solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado durante el ejercicio de 1999 y subsecuentes.

Raúl Sánchez Roa, representante legal del Grupo SARGOB, S.A. de C.V., personalidad que acredito con copia del poder notarial que adjunto, y señalando como domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones, el domicilio fiscal de mi representada arriba indicado, y autorizando en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación a los señores Javier Cruz Olivares, Federico Sánchez, José Ramón Flores y Oscar López, indistintamente para tramitar y recoger todo tipo de documentación a que este asunto se refiera, atentamente comparezco y expongo:

1.- Que mi representada es una sociedad mexicana, constituida en los términos de las leyes mexicanas, el 15 de diciembre de 1997, según consta en la escritura No. 52366 protocolizada ante la fe del Lic. Miguel Alessio Robles, notario número 10 del Distrito Federal, que acompañamos a la presente.

2.- Que la actividad principal de mi representada consiste en detentar, adquirir, vender y negociar en cualquier forma todo tipo de acciones, partes sociales, certificados de participación y constancias de interés que acrediten la inversión en cualquier tipo de empresas, sociedades, organizaciones y asociaciones, así como promover la incorporación y organización de todo tipo de sociedades y organismos mercantiles.

3.- Que mi representada es sociedad controladora de:

- \* SANDIX, de México, S.A. de C.V.
- \* Comercializadora Mexicana, S.A. de C.V.
- \* TRANSEL, S.A. de C.V.
- \* GUBA de México, S.A. de C.V.
- \* ROOS, S.A. de C.V.

4.- Que mi representada posee más del 50% de las acciones con derecho a voto emitidas por las empresas citadas, en los términos del artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se acompaña integración del capital social de esas empresas.

5.- Que los términos de la fracción IV del artículo 57-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mi representada cuenta con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas, para determinar su resultado consolidado. Acompañamos copia de cada uno.

6.- Que Grupo SARGOB, de México S.A. de C.V. y GUBA de México, S.A. de C.V. dictaminan sus estados financieros para efectos fiscales por contador público, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento (se acompañan los dictámenes fiscales del ejercicio de 1996).

7.- Que todas las empresas emitirán durante el mes de agosto de 1998 dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales del ejercicio de 1997.

8.- Que todas las empresas controladas se obligan a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, así como la controladora por su resultado fiscal consolidado, durante los ejercicios que se opte por el régimen de consolidación, a que hace referencia la fracción V del artículo 57-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta (se acompaña manifestación por escrito del representante legal).

9.- Que ninguna de las sociedades mencionadas se encuentran en suspensión de actividades, ni han sido controladoras o controladas en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

10.- Que ninguna de las sociedades mencionadas se encuentran en suspensión de actividades, ni ha sido controladoras o controladas en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II.- Que mi representada desea consolidar su resultado fiscal con el de sus empresas controladas, citadas en el punto 3, a partir del ejercicio que iniciará el 1o. De enero de 1999.

12.- Que para efectos de que esa H. Autoridad se encuentre en posibilidades de emitir la autorización correspondiente, acompañamos la siguiente documentación:

a) Copia del poder que acredita la personalidad del representante legal de Grupo SARGOB, S.A de C.V., así como de los otorgados a los representantes legales de las sociedades controladas.

B) Conformidades del representante legal de cada una de las sociedades controladas para determinar su resultado fiscal consolidado, obligándose a cumplir con los requisitos establecidos en la Ley citada.

C) Escrito en el que se obligan a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales durante los ejercicios que opten por el régimen de consolidación.

D) Escrituras constitutivas de cada una de las sociedades, y en su caso, las escrituras que contienen modificaciones substanciales.

E) Copia del Registro de Accionistas en que se asienta la propiedad de los accionistas relacionados, autenticado con la firma del Secretario del consejo de Administración

F) Copia de la solicitud del Registro Federal de Contribuyentes, o en su caso, modificación.

G)Copia de las declaraciones de los impuestos sobre la renta, al activo y al valor agregado, correspondiente al ejercicio de 1997, de Grupo SARGOB, S.A. de C.V.. y GUBA de México, S.A. DE C.V. Y copia del análisis de iniciación de operaciones de las demás empresas.

H) Copia del dictamen de estados financieros y sus anexos, correspondiente al ejercicio de 1996, así como copia de aviso de presentación del dictamen de Grupo SARGOB, S.A. de C.V. y GUBA de México, S.A. de C.V.

Por lo expuesto, a esa H. SECRETARIA atentamente solicito:

Primero : Recibir en cumplimiento de los artículos 57-B de la Ley del impuesto sobre la Renta y 51 de su reglamento, la documentación referida en el punto 12 del presente escrito.

Segundo: Se expida la autorización para que mi representada, con fundamento en el artículo citado en el punto anterior, consolide sus resultados fiscales con los de sus sociedades controladas citadas en el inciso 3 de l presente escrito, surtiendo efectos a partir del ejercicio que iniciará el 1o de enero de 1999.

Tlalnepantla, Edo., de México , a 15 de agosto de 1998.



Raúl Sánchez Ramírez  
SARR-580911-QS5

Representante Legal de Grupo SARGOB, S. A. de C.V.

## ANEXO B

Reg. 19980008616

Servicio de Administración Tributaria  
Administración

General Jurídica de Ingresos

Administración Especial Jurídica de

Ingresos

Oficio 325-SAT-VII-C-8623

Exp. GDI-971215-EK6

Ciudad de México

C. Raúl Sánchez Ramírez  
Representante legal de  
SARGOB, S.A. de C.V.  
Av. Mariano Escobedo. No.38  
Col. Santa Mónica  
54030 Tlalnepantla, Edo., de Méx.

Se hace referencia a sus escritos presentados el 15 de agosto, mediante los cuales solicita se autorice a Grupo SARGOB, S.A de C.V. en su calidad de sociedad controladora, a determinar su resultado fiscal consolidado con sus sociedades controladoras, con efectos a partir del ejercicio que iniciará el 1 de febrero de 1999 en los términos del artículo 57-B, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 51 de su Reglamento.

Una vez analizada su petición esta autoridad la considera procedente en virtud de lo siguiente:

\* Grupo SARGOB, S.A de C.V. es una sociedad controladora en los términos de las fracciones I, II y III del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la renta, toda vez que se trata de una sociedad residente en México.

\*Grupo SARGOB, S.A. de C.V. es propietaria en forma directa de más del 50% de las acciones con derecho a voto de las sociedades GUBA de México, S.A. de C.V., Comercializadora Mexicana, S.A. de C.V., SANDIX, S.A. de C.V., TRANSEL, S.A de

C. V. y ROOS, S.A de C.V., con lo que cumple con el requisito de control accionario a que se refiere la fracción II del artículo 57-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Administración Tributaria	Servicio	de
General Jurídica de Ingresos	Administración	
Especial Jurídica de Ingresos	Administración	
C-8623	Oficio 325-SAT-VII-	
EK6	Exp. GDI-971215-	

\* Las sociedades controladoras y controladas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 57-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que la sociedad controladora cuenta con la conformidad por escrito del representante legal de la soiedades controladas para determinar el resultado fiscal consolidado.

\* Asimismo, dichas sociedades se obligan a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, duran los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación.

Por lo expuesto, con fundamento en los artículos 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 1y7 de la ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción III del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, está Administración

Resuelve

Primero

Autorizar a Grupo SARGOB, S.A. de C.V., en su carácter de sociedad controladora, a determinar su resultado fiscal consolidados conjuntamente con sus sociedades controladoras:

GUBA, S.A de C.V.  
Comercializadora Mexicana, S.A de C.V.  
SANDIX, S.A. de C.V.  
TRANSEL, S.A de C.V.  
ROS Manufacturera, S.A de C.V.

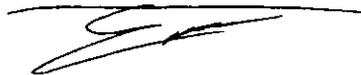
Esta autorización tendrá validez siempre que a la fecha de presentación de su solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado la sociedades antes mencionadas, sean todas las que en términos del artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deban considerarse como sociedades controladas, en cuyo caso dicha autorización surtirá efectos para las sociedades controladora y controladas a partir del ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1999.

Administración Tributaria	Servicio de
General Jurídica de Ingresos	Administración
Especial Jurídica de Ingresos	Administración
C-8623	Oficio 325-SAT-VII-
EK6	Exp. GDI-971215-

Segundo

La presente autorización se concede sin prejuzgar de la veracidad de los datos aportados, por lo que se deja a salvo la facultad de revisión del Servicio de Administración Tributaria.

Atentamente  
Sufragio Efectivo. No Reelección.  
El Administración Especial



Lic. Eduardo J. Ramírez Lozano

GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.  
PRIMER PAGO PROVISIONAL DE ISR O IMPAC (ART. 57 N) MARZO DEL 2000  
CONCEPTO

INGRESOS ACUMULABLES EN LA PC	DEL 01/01/2000 AL 31/03/2000	PROPORCION CONSOLIDABLE (PC)	INGRESOS ACUMULABLES EN PC
<b>INGRESOS ACUMULABLES EN LA PC</b>			
COMERCIALIZADORA MEXICANA, S.A. DI	67,360,834.00	60.00%	40,416,500.40
TRANSEL, S.A DE C.V.	46,766,455.00	60.00%	28,059,873.00
GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.	7,606,538.00	60.00%	4,563,922.80
SANDIX, S.A DE C.V.	2,369,000.00	60.00%	1,421,400.00
GUBA, DE MEXICO, S.A. DE C.V.	11,194,502.00	60.00%	6,716,701.20
ROOS, S.A DE C.V.	4,200,000.00	60.00%	2,520,000.00
<b>INGRESOS ACUMULABLES EN LA PC</b>			<b>83,698,397.40</b>
FACTOR DE UTILIDAD CONSOLIDADO			0.0321
UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA			2,686,719.00
PERDIDAS FISCALES EN LA PC			<u>11,441,500.00</u>
BASE DE IMPUESTO			(8,754,781.00)
TASA ISR 35%		35%	
ISR			(3,064,173.00)
ISR RETENIDO EN LA PC			<u>3,058.00</u>
ISR CONSOLIDADO A CARGO			(3,067,231.00)
PAGOS PROVISIONALES EN LA PC			<u>186,647.00</u>
ISR A CARGO (FAVOR) NETO CONSOLIDADO			(3,253,878.00)
PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS EFECTUADOS			0
ISR A CARGO (FAVOR) NETO CONSOLIDADO A DECLARAR			<u>(3,253,878.00)</u>
PAGOS PROVISIONALES IMPAC EN PC			<u>383,043.00</u>

ANEXO 2

GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.  
 PRIMER PAGO PROVISIONAL DE IMPAC  
 DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL EN BASE A PARTICIPACION ACCIONARIA (PC)

COMPANIA	PP IMPAC ENERO-MZO INDIVIDUALES	PROPORCION CONSOLIDABLE (PC)
COMERCIALIZADORA MEXICANA, S.A. DE C.V.	EXENTA	99,99%
TRANSEL, S.A DE C.V.	EXENTA	100%
GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.	ART.5-A LIAE	100%
SANDIX, S.A DE C.V.	EXENTA	99,99%
GUBA, DE MEXICO, S.A. DE C.V.	383,043.00	100%
ROOS, S.A DE C.V.	EXENTA	99,99%
	<u>383,043.00</u>	<u>383,043.00</u>

ANEXO 3

GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.  
 AMORTIZACION DE PERDIDAS FISCALES EN BASE A PC  
 CON BAE A DECLARACION DEL AÑO 1999 NORMAL

COMPANIA	PERDIDAS FISCALES INDIVIDUALES	PROPORCION (PC)	PERDIDAS CONSOLIDABL EN BASE PC	AÑO DE ORIGEN
COMERCIALIZADORA MEXICANA, S.A. DE C.V.		60%		
TRANSEL, S.A DE C.V.	15,910,801.00	60%	9,546,481.00	1999
GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.		60%		
SANDIX, S.A DE C.V.		60%		
GUBA, DE MEXICO, S.A. DE C.V.	3,158,365.00	60%	1,895,019.00	1999
ROOS, S.A DE C.V.		60%		
	<u>19,069,166.00</u>		<u>11,441,500.00</u>	

ANEXO 4

GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.  
 ISR PAGADOS, RETENIDOS EN BASE A LA PARTICIPACION CONSOLIDABLE  
 DEL 01 ENERO DEL 2000 AL 31 DE MARZO DEL 2000

COMPAÑIA	ISR		PAGOS PROV.		PROPORCION CONSOLIDABLE (PC)	ISR		PAGOS PROV.	
	RETENIDO INDIVIDUALES	RETENIDO INDIVIDUALES	ISR INDIVIDUALES	ISR INDIVIDUALES		RETENIDO EN BASE (PC)	RETENIDO EN BASE (PC)	ISR EN BASE PC	ISR EN BASE PC
COMERCIALIZADORA MEXICANA, S.A. DE C.V.	1,974.00	-	-	-	60%	1184	-	-	-
TRANSEL, S.A DE C.V.	594.00	-	-	-	60%	356	-	-	-
GRUPO SARGOB, S.A DE C.V.	2,122.00	56,981.00	56,981.00	-	60%	1273	34,188.00	34,188.00	-
SANDIX, S.A DE C.V.	75.00	68,021.00	68,021.00	-	60%	45	40,813.00	40,813.00	-
GUBA, DE MEXICO, S.A. DE C.V.	263.00	-	-	-	60%	158	-	-	-
ROOS, S.A DE C.V.	69.00	186,076.00	186,076.00	-	60%	41	111,646.00	111,646.00	-
	5,097.00	311,078.00	311,078.00	-		3,057.00	186,647.00	186,647.00	-

GRUPO SARGOB, S.A. DE C.V.  
 DETERMINACION DEL FACTOR DE UTILIDAD CONSOLIDADO  
 CON BASE A LA DECLARACION DEL AÑO 1989 NORMAL

COMPANIA	INGRESOS NOMINALES 1989		UTILIDAD FISCAL 1989		FACTOR DE UTILIDAD INDIVIDUAL		PROPORCION CONSOLIDABI (PC)		INGRESOS NOMINALES EN BASE PC		UTILIDAD FISCAL EN BASE PC		FACTOR DE UTILIDAD EN BASE PC	
COMERCIALIZADORA MEXICANA, S.A. DE C.V.	199,817,500.00		1,252,200.00		0.0221	60.00%			119,890,501.00		751,320.00		0.0221	
TRANSEL, S.A. DE C.V.	144,592,983.00		263,103.00		0.0297	60.00%			86,755,790.00		157,862.00		0.0297	
GRUPO SARGOB, S.A. DE C.V.	56,505,710.00		15,165,883.00		0.0983	60.00%			33,903,426.00		9,099,530.00		0.0983	
SANDIX, S.A. DE C.V.	8,637,097.00		1,932,075.00		0.1253	60.00%			5,302,258.00		1,159,245.00		0.1253	
GUBA, DE MEXICO, S.A. DE C.V.	154,169,139.00								92,501,483.00					
ROOS, S.A. DE C.V.	15,414,584.00								9,248,750.00					
	<u>579,337,013.00</u>		<u>18,613,261.00</u>		<u>0.0321</u>				<u>347,602,208.00</u>		<u>11,167,957.00</u>		<u>0.0321</u>	

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

GSA971215EK6

CLAVE ÚNICA DE POBLACIÓN

1DP2A00  
8

593

		HONORARIOS	ARRENDAMIENTO	OTROS (incluyendo pequeños contribuyentes)
aa	INGRESOS GRAVADOS	11130	11140	11184
bb	DEDUCCIONES DEL PERIODO	11136	11146	11184
cc	INGRESOS BASE DEL PAGO PROVISIONAL DE ISR (aa-bb)	11138	11148	11186
dd	ISR RETENIDO DEL PERIODO	11132	11142	11184

PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES (Excepción pequeños contribuyentes) Y PERSONAS MORALES

2		REGIMEN GENERAL	3	REGIMEN SIMPLIFICADO
A	INGRESOS NOMINALES DEL PERIODO PARA EFECTOS DE ISR	11100	AA ENTRADAS DEL PERIODO PARA EFECTOS DE ISR	11114
B	COEFICIENTE DE UTILIDAD DEL PERIODO	11121	BB SALIDAS DEL PERIODO	11112
C	ANTICIPOS Y RENDIMIENTOS DISTRIBUIDOS EN EL PERIODO	11188	CC DISMINUCIÓN POR ACTIVIDADES AGROPECUARIAS	11116
D	PÉRDIDAS FISCALES APLICADAS EN EL PERIODO (ACTUALIZADAS)	11186	DD REDUCCIÓN POR DISMINUCIÓN DEL CAPITAL	11118
E	BASE DEL PAGO PROVISIONAL	11186	EE BASE DEL IMPUESTO (AA - BB - CC - DD)	11116
F	PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS CON ANTERIORIDAD	11181	FF REDUCCIONES (Art. 13 ó 14) LISR	11118
G	ISR RETENIDO DEL PERIODO	11297	GG PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS CON ANTERIORIDAD	11116
H	ACREDITAMIENTO DE LA DIFERENCIA A FAVOR EN EL ANTES (Art. 7-G) LISR	11124	HH ISR RETENIDO DEL PERIODO	11116

4 DATOS INFORMATIVOS			
11854	11852	11857	11821
60	11857		

5 IMPUESTOS AL ACTIVO			
12183			11142

CONCEPTO		VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES	CONCEPTO	IMPUESTO
a. A LA TASA DEL 15%	12189		ii. TOTAL DE IMPUESTO CAUSADO	12188
b. A LA TASA DEL 13.10%	12192		i. IVA RETENIDO AL CONTRIBUYENTE	12191
c. EXPORTACIÓN	12190		j. DE ADQUISICIONES (identificado con la retención y gravación de actos gravados, señalados en la fracción I del Art. 4 de la LIVA)	12184
d. OTROS	12190		k. IDENTIFICADO CON LA EXPORTACIÓN (Caso particular del Art. 4 de la LIVA)	12184
e. SUMA DE ACTIVIDADES GRAVADAS (a+b+c+d)	12188		l. OBTENIDO DE APLICAR EL FACTOR DE PROBABILIDAD (definido en la Fracción II, segundo párrafo del Art. 4 de la LIVA)	12182
f. VALOR DE ACTIVIDADES EXENTAS	12189		m. TOTAL IVA ACREDITABLE DEL PERIODO (j+k+l)	12189
g. TOTAL DEL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES (e+f)	12191		n. SALDO A FAVOR DE IVA DE PERIODOS ANTERIORES, PENDIENTE DE ACREDITAR	12191
			o. IMPUESTO A CARGO (base que importa a retención de la comercial)	12192
			p. DIFERENCIA (n - l + m - o)	12192
			q. SALDO A FAVOR (base que importa a retención de la comercial)	12182

## CONCLUSIONES

El objetivo de la consolidación fiscal es pagar el ISR causado por un grupo de empresas cuyos intereses económicos sean comunes, excluyéndose ciertas operaciones efectuadas entre las empresas del mismo grupo y deduciéndose pérdidas de unas contra utilidades de otras.

La consolidación fiscal es un régimen neutral de gravamen aplicable aplicable a grupos de intereses económicos comunes que por alguna razón, no necesariamente fiscal, decidieron organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que, por su organización, no tengan elementos favorables ni desfavorables, desde el punto de vista de los elementos del impuesto, respecto de los grupos organizados como una sola empresa o como una matriz con sucursales.

En consecuencia, la consolidación fiscal de un grupo de intereses económicos comunes sólo se efectúa a nivel del estado de resultados, no importando tanto las transacciones realizadas por las compañías del mismo grupo que afectan cuentas de balance.

Un aspecto previsto en el régimen de consolidación fiscal, consiste en permitir la aplicación, de manera inmediata, de las pérdidas fiscales de algunas sociedades contra las utilidades de otras, con lo que posiblemente la sociedad controladora obtenga recursos financieros adicionales a nivel de

grupo, al pagar el impuesto sobre la utilidad neta.

Por lo tanto, la consolidación fiscal no tiene como propósito eliminar las cargas tributarias, ya que sólo pretende ser un sistema neutral de pago de impuestos, al permitir como ya se comento, la aplicación inmediata de las pérdidas generadas por una sociedad, contra las utilidades generadas por otras del mismo grupo de interés.

El régimen de consolidación fiscal debe propiciar que la forma de organización de un grupo de intereses económicos comunes no le produzca efectos fiscales favorables, pero tampoco desfavorables.

## BIBLIOGRAFIA

Calvo Nicolau, Enrique, Tratado de impuestos sobre la Renta. Edit.

THEMIS. México 1996.

Carmon P. Cristina. El Método de la investigación. Edit. Edicol. México

1995.

Cervantes Ahumada, Raúl. Derecho Mercantil. Edit. Herrero. México 1990.

De la Garza, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa. México

1968.

Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, Ed. Porrúa. México. 1990.

García Padilla, Miguel Angel. La personalidad jurídica de las Unidades

Económicas, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

México. 1976

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Harla. México, 1986.

Sainz Alarcón, Jorge M. Operaciones con acciones y otros títulos de

crédito, figuras fiscales transparentes y

reestructuraciones. Academia de Estudios Fiscales

de la Contaduría Pública. Instituto Mexicano de

Contadores Públicos. México. 1997.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. 2000

Ley General de Sociedades Mercantiles, Edit. Trillas. México. 1999

Sumario Fiscal 2000, Edit. Trillas. México. 2000

Diccionario Jurídico Mexicano. Edit. Porrúa. UNAM. México. 1993.