

40721  
179



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
ARAGON**

**ANALISIS DEL REGIMEN DE CONSOLIDACION  
FISCAL.**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :**

**LUIS JONATHAN GOMEZ JIMENEZ**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

SAN JUAN DE ARAGON, MEX.

OCTUBRE 2003



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.

**PAGINACIÓN  
DISCONTINUA**

**TESIS CON  
FALLA DE  
ORIGEN**

**ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE  
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

**A MI PADRE.**

*Luis Manuel Gómez Chacón*

*Por su apoyo, guía y ejemplo que  
me motivan a seguir creciendo  
y desarrollando en todos los  
aspectos de mi vida.*

**A MI MADRE.**

*Mra. Antonieta Jiménez Rodríguez*

*Quién siempre ha sido y será la  
fuerza que necesito para seguir a  
delante y por todo el amor que me  
brinda.*

**¡GRACIAS POR SER UNOS PADRES MARAVILLOSOS!**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**A MIS HERMANOS.**

*Yira y Alejandro:*

*Por ser los mejores amigos que  
puedo encontrar en todo el  
mundo. Sigamos creciendo  
juntos.*

**A MIS ABUELOS.**

*Carmen Chacón.  
Luisa Rodríguez.  
Ladislao Jiménez.*

*Quiénes son la base de mi  
educación, sin ustedes no podría  
haber llegado este momento tan  
importante en mi vida. Gracias.*

**A MIS TIOS.**

*Por que siempre han cuidado  
de mí y de mis hermanos.*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**A MIS AMIGOS.**

*Gracias por su apoyo; sigamos  
cultivando esta amistad que  
nos une.*

*Al Lic. Gustavo Jiménez Galván.*

*Agradezco su ayuda y guía siempre  
acertada, encaminada por sus  
bastos conocimientos jurídicos, en  
la elaboración de esta tesis.*

**A TODOS MIS PROFESORES.**

*Por haber transmitido su  
valioso conocimiento y  
experiencia, que me  
permitirán un mejor  
desarrollo profesional.*

**A LA UNAM.**

*Por ser una fuente inagotable de  
sabiduría, cultura, arte, recreación  
y por que es como mi segunda casa.*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## INDICE

### INTRODUCCIÓN

#### CAPITULO PRIMERO. SOCIEDADES MERCANTILES.

	PAGINA
1.1 Antecedentes de las sociedades mercantiles.	01
1.2 Personalidad de las Sociedades mercantiles.	05
1.3 Constitución de las sociedades mercantiles.	10
1.4 Tipos de sociedades mercantiles.	23

#### CAPITULO SEGUNDO EL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL.

2.1 Antecedentes.	33
2.2 Artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	34
2.3 Elementos de la consolidación fiscal.	37
2.3.1 Sociedad controladora	39
2.3.2 Sociedad controladora pura.	42
2.3.3 Obligaciones de la sociedad controladora.	43
2.3.4 Sociedades controladas	47
2.3.5 Obligaciones de las sociedades controladas.	48
2.4 Sociedades excluidas de la posibilidad de consolidar resultados	50

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

F

2.5	Requisitos para consolidar resultados fiscales.	51
2.6	Fórmula para determinar el resultado fiscal consolidado.	54
2.7	Participación consolidable.	55
2.8	Incorporación de sociedades	56
2.9	Desincorporación de sociedades	59

**CAPITULO TERCERO.  
MECANICA POR LA QUE ALGUNAS SOCIEDADES PUEDEN  
CONSOLIDAR.**

3.1	Mecánica de la consolidación fiscal.	67
3.2	Utilidades y pérdidas fiscales.	70
3.3	Conceptos especiales de consolidación.	72
3.4	Pagos provisionales.	79
3.5	Ventajas y desventajas de la consolidación fiscal	83
	Conclusiones.	87
	Bibliografía.	92
	Otras publicaciones	94
	Legislación	95

# INTRODUCCIÓN

## **INTRODUCCIÓN**

Como bien sabemos, en todo el mundo es reconocido que el crecimiento empresarial, muchas veces requiere la existencia de diversas sociedades que conjuntan a un Grupo o Consorcio, que aunque jurídicamente constituyen entes legales independientes, en realidad integran una "entidad económica", dado que el control del capital y el centro de las decisiones está unificado.

Es así que hasta 1982, con la finalidad de disminuir las cargas impositivas, se incorporó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un sistema general y optativo de consolidación de resultados que reducía los movimientos entre compañías del mismo grupo de accionistas.

De esta forma, muchas empresas que puedan estar en peligro de desaparecer, y que como consecuencia, traería una enorme cantidad de personas desempleadas, encuentran en la consolidación fiscal una solución que les permita seguir existiendo y manteniendo una importante fuente de empleos, aunque ya formen parte de un grupo en el que parte de sus acciones se encuentren controladas por otra empresa.

En el presente análisis, veremos, que la consolidación fiscal como figura legal plasmada en las disposiciones fiscales, Ley del Impuesto Sobre la

Renta, puede ser uno de los caminos más adecuados para lograr eficientar la situación fiscal de las empresas que conforman un mismo grupo de interés económico, dentro del cuerpo de ésta tesis, se describen los antecedentes, la mecánica de aplicación, así como las ventajas y desventajas de este régimen fiscal.

El análisis que a continuación se presenta, pretende ser una herramienta que permita al consultante introducirse en el mundo de la consolidación fiscal de una manera sencilla y practica, dándole una visión al contribuyente de lo que puede suceder si decide optar por este régimen de tributación.

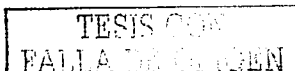
No obstante, es necesario tomar en cuenta que la consolidación para fines financieros presenta grandes diferencias respecto de la consolidación para fines fiscales, por lo tanto, aquí se analizan las principales consideraciones de la consolidación fiscal, sin hacer una distinción respecto de los aspectos que resulten relacionados con la consolidación para fines contables, los cuales podrían ser objeto de un estudio aparte.

Al respecto, en el capítulo primero intitulado "Sociedades mercantiles", mencionaremos los antecedentes de dichas sociedades para poder comprender de una mejor manera el tipo de personalidad jurídica de las personas morales a las que se enfoca la consolidación fiscal, asimismo, veremos la forma en que se constituye una sociedad además de mencionar y señalar los aspectos generales de los diferentes tipos de sociedades que

contempla la Ley General de Sociedades Mercantiles. Lo anterior, para de esta forma, conocer los sujetos que intervienen en este régimen de consolidación fiscal, es decir, algunas personas morales.

Una vez conocidos los sujetos que pueden optar por consolidar sus resultados fiscales, pasemos al capítulo segundo llamado "El régimen de consolidación fiscal", dentro del cual señalaremos los orígenes del régimen de la consolidación, ubicándolo dentro del mundo de las leyes fiscales a fin de conocer las disposiciones que rigen las obligaciones de los elementos que lo integran, sociedades controladoras y sociedades controladas; nos familiarizamos con conceptos como sociedades controladoras, sociedades controladoras puras, sociedades controladas y participación consolidable entre otros, así como los requisitos que deben cubrir dichas sociedades para poder consolidar sus resultados; señale las sociedades que están excluidas de la posibilidad de poder adoptar la opción de consolidar sus resultados conforme lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la forma en que pueden incorporarse o desincorporarse sociedades de la opción de consolidar resultados fiscales dentro de un grupo de interés económico.

Una vez abordados los temas anteriores, en el capítulo tercero denominado "Mecánica por la que algunas sociedades pueden consolidar", estudiaremos la forma en que se lleva a cabo la consolidación fiscal, tomando en cuenta aspectos tales como: las utilidades y pérdidas



4

fiscales, la realización de pagos provisionales, además de las ventajas y desventajas que trae consigo el régimen tributario de consolidar resultados fiscales

El objetivo de esta tesis es explicar a través del método analítico lo que es el "Régimen de consolidación fiscal", la forma en que opera y hacia quien está dirigido este régimen, a fin de que exista un mejor entendimiento y una mayor difusión de lo relativo a la consolidación, proporcionando con esto una herramienta de consulta para todo aquél que se interese con dicho régimen de tributación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**CAPITULO PRIMERO.**  
**SOCIEDADES MERCANTILES.**

**1.1 Antecedentes de las sociedades mercantiles.**

**1.2 Personalidad de las Sociedades mercantiles.**

**1.3 Constitución de las sociedades mercantiles.**

**1.4 Tipos de sociedades mercantiles.**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## 1.1 Antecedentes de las sociedades mercantiles.

Las diversas formas de empresas mercantiles sociales han tenido distintas raices. "Cada una de estas formas principales ha nacido independientemente de las otras; la sociedad en comandita, no es, históricamente, una sociedad de nombre colectivo modificada, y la sociedad por acciones no es una sociedad en comandita modificada; pero, una vez nacidas, han tenido reciproca y diversa influencia, así, la economía doméstica en sociedad ha tomado carácter mercantil bajo la influencia de la commenda, y, por el contrario, la commenda bajo la influencia de la colectiva plenamente desarrollada, sea aproximado a esta y se encuentran en los tiempos más recientes formas mixtas y formas intermedias."<sup>1</sup>

Podemos trazar esquemáticamente el cuadro de evolución histórica de las empresas mercantiles del modo siguiente.

En una primera etapa, las sociedades mercantiles se caracterizan por su carácter ocasional, transitorio. Se constituyen para la realización de un fin concreto y determinado, que debe realizarse en un plazo breve.

---

<sup>1</sup> GOLDSCHMIDT, Historia universal del derecho comercial, Turin, 1913, Pág. 201.



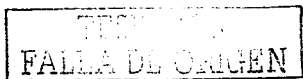
Todas las sociedades ocasionales –nos referimos naturalmente a las civilizaciones del mundo europeo- arrancan del tipo latino de la commenda, contrato cuya esencia consiste dado por el commendator al tractator para que éste opere con el dinero o las mercancías que aquél le proporciona. Tiene dos formas típicas: la accomendatio y la collegantia o societates, caracterizada esta última porque frente a terceros sólo actúa el tractator.

La segunda etapa se distingue por la aparición de las sociedades de tipo permanente, que se estructuran en dos formas, que persisten hasta nuestros días: la sociedad colectiva y la sociedad en comandita.

La sociedad colectiva ya se encuentra desarrollada, con principios semejantes a los actuales, alrededor del siglo XIII. Es una sociedad de origen familiar, resultado de la transformación de las empresas artesanales individuales en sociedades basadas en el trabajo de los hijos de los artesanos o la cooperación de los antiguos oficiales ascendidos a maestros.

De la antigua commenda, se deriva a la sociedad en comandita típica y la asociación en participación.

En el transcurso de los siglos XVII a XIX aparecen y se perfeccionan las sociedades de capital: esta tercera etapa es trascendental en la madurez y plenitud de las sociedades mercantiles.



Por último, ya en el curso del siglo XX, las formas económicas y jurídicas, de las empresas mercantiles sufren grandes alteraciones en su concepción tradicional, como consecuencia de un doble fenómeno: la aparición de sociedades de economía mixta, como forma de la actuación del Estado en el campo de las actividades mercantiles, y las grandes concentraciones industriales.

Los diversos tipos de sociedades que encuentran su consagración en el Código de Napoleón, se reducen a tres, las mismas que, poco después, son acogidas en el Código de Comercio español de 1829 y en el Código de Comercio mexicano de 1854. se trata de las sociedades colectivas, en comandita y anónima.

Estas tres formas tienen tres distintos orígenes, ya que nacen en distintos lugares y etapas históricas, sin conexión entre sí.

La sociedad colectiva y la sociedad en comandita son las más antiguas, como expuse en el esquema histórico precedente.

La sociedad colectiva nos muestra una estructura en la que todos los socios, sin distinción, son ilimitadamente responsables de los resultados de la gestión social.



La sociedad en comandita, por el contrario, presenta como nota básica y esencial la dispar posición jurídica de sus socios, divididos en dos categorías, de los cuales unos responden ilimitadamente por las deudas sociales (socios colectivos, también llamados comanditados y gestores), en tanto que otros limitan su responsabilidad al importe de las aportaciones que deben efectuar.

La sociedad anónima es la forma capitalista por excelencia, el instrumento más ajustado a las necesidades del capitalismo en su origen y en su apogeo, ya que la sociedad anónima describe una órbita coincidente en absoluto con la del desarrollo y evolución del moderno capitalismo.

Éstas mismas tres formas de sociedades se encuentran en el Código de Comercio mexicano de 1883, en el que, además hallamos las llamadas compañías de capital variable y las de responsabilidad limitada, al tiempo que la sociedad en comandita se desglosa en la forma simple y en la compuesta o por acciones.

Las compañías de capital variable son una simple modalidad de la anónima y de la comandita por acciones, con las mismas características que las sociedades de capital variable de la LGSM, pero en cambio, las sociedades de responsabilidad limitada, no son más que sociedades anónimas de fundación sucesiva.

En el Código de Comercio de 1889, encontramos reconocidas cinco formas de sociedad mercantil: la sociedad en nombre colectivo, la sociedad en comandita simple, la sociedad anónima la sociedad en comandita por acciones y la sociedad cooperativa.

Finalmente, en la Ley General de Sociedades Mercantiles de 1934, se reconocen esas mismas cinco formas, y, además la sociedad de responsabilidad limitada moderna.

## 1.2 Personalidad de las Sociedades mercantiles.

El efecto externo más controvertido y espectacular, para calificarlo de alguna manera, que produce el contrato de sociedad es el de crear una persona jurídica dotada de un patrimonio y de una responsabilidad distinta del patrimonio y de la responsabilidad individual de los socios.

Siguiendo a Rodríguez Rodríguez Joaquín, podemos definir la personalidad jurídica como "... la capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones".<sup>2</sup>

Pero la simple definición del concepto no basta para responder a dos interrogantes obligadas: ¿quién o quiénes son sujetos jurídicos? y ¿por qué

---

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Joaquín, *Tratado de sociedades mercantiles*, U, Porrúa, 1965, pág.106



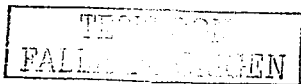
tienen capacidad jurídica? Nuestro derecho positivo contesta la primera interrogante diciéndonos indirectamente que son sujetos de derechos las personas físicas y las personas morales (Art. 22 y 25, CCDF)<sup>3</sup> En cuanto a la segunda interrogante, los artículos 6 y 130 constitucionales, 22 y 25, frac VI, CCDF y 1, LGSM nos dan a entender, directamente o a contrario sensu, que las personas físicas y morales tienen capacidad jurídica porque así lo reconoce la ley.

Así, los iusnaturalistas postulan que la personalidad jurídica es un atributo natural del hombre, por cuanto éste, desde que nace, y aun desde el momento de la concepción, está investido de un cúmulo de derechos que el estado está obligado a respetar y defender, más que reconocer por el derecho positivo. Y por otro lado los positivistas replican que la personalidad jurídica no es un atributo natural del hombre, sino un atributo artificial, una creación del derecho positivo, el cual, en algunos casos imputa capacidad jurídica a ciertos hombres y la niega a otros; donde resulta que desde la óptica del derecho positivo, quienes tienen capacidad para ser sujetos de derechos y obligaciones son personas y quienes carecen de ellas no lo son, son cosas, como ocurría con los esclavos en las antiguas instituciones jurídicas.

Nuestra legislación acoge, consiente o inconscientemente, la tesis del reconocimiento. Por otra parte, estimamos que el hecho de que las

---

<sup>3</sup>GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, considera más adecuados los términos persona jurídica individual y persona jurídica colectiva para subrayar que se tratan más de conceptos jurídicos que éticos (Diálogos jurídicos, Porrúa, 1978, Pág. 153)



sociedades mexicanas tengan la obligación legal de solicitar permiso a la Secretaría de Relaciones Exteriores para su constitución o reformas<sup>4</sup> no significa que se haya adoptado el sistema de concesión, por cuanto, si la constitución o reformas se apegan a los lineamientos legales, dicha Secretaría no puede negar el permiso y, si lo negare, conculcaría la garantía de legalidad contenida en la Constitución. En este mismo orden de ideas, la autorización notarial (Art. 5, LGSM) tampoco podría negarse por idénticas razones, además de que, en cierto sentido, constituye una declaración de autoridad de que la sociedad ha quedado legalmente constituida.

#### **Atributos de las personas morales.**

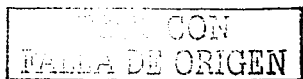
Con excepción del atributo de estado civil, claro está, las personas morales gozan de los mismos atributos legales que las personas físicas, a saber: nombre domicilio, nacionalidad, capacidad y patrimonio.

#### **Nombre.**

El nombre de las sociedades mercantiles se expresa mediante su razón o denominación social. La razón social se forma con los nombres completos o con los apellidos de uno o varios socios y, cuando en ella no figuren los de todos se agregan las palabras y compañía. Por otro lado, la denominación

---

<sup>4</sup> Artículos 15 y 16 de la Ley de Inversión Extranjera.



social se forma con palabras que denotan su objeto social o con expresiones de la fantasía.

La razón social y la denominación social, son pues, un dato necesario de identificación de las personas morales, de la misma manera que el nombre de pila y los apellidos son un dato necesario de identificación para las personas físicas.

#### **Domicilio social.**

Es el lugar que los socios eligen para que la sociedad ejercite sus derechos y cumpla sus obligaciones. A falta de determinación del domicilio social, la ley reputa como domicilio de las personas morales el lugar donde se halle establecida su administración (Art. 33 CCDF).

#### **Nacionalidad.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización "... son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio social".

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



### **Capacidad.**

La capacidad es el principal atributo de la personalidad jurídica y consiste básicamente, en la facultad que tienen las personas físicas y morales de ser sujetos de derechos y obligaciones

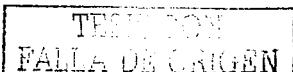
Nos parece pertinente recordar aquí que las personas morales sólo tienen capacidad de goce, en el sentido de que no pueden ejercer por sí mismas sus derechos, pero no en el sentido de que no puedan ejercitarlos por conducto de sus representantes. La representación de las sociedades mercantiles recae en sus administradores quienes pueden realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad salvo lo que expresamente establezca la ley o el contrato social.

### **Patrimonio.**

El patrimonio está formado por el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que pertenecen a una persona<sup>5</sup> El concepto de patrimonio tampoco debe ser confundido con el de capital social. Este se integra con la suma de la aportación de los socios; aquél con la suma de la totalidad de los bienes y derechos que pertenecen a la sociedad, incluido el capital social.

---

<sup>5</sup> VAZQUEZ DEL MERCADO, Óscar, contratos Mercantiles, Porrúa, 1982, Pág. 51.



### **1.3 Constitución de las sociedades mercantiles.**

Como es bien sabido, conforme a nuestro sistema jurídico, las tesis doctrinales únicamente tienen fuerza legal en la medida que la legislación positiva las adopta.<sup>6</sup>

Ahora bien, según lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Civil para el Distrito Federal la naturaleza de las sociedades civiles y mercantiles es contractual. Así lo definen y disponen entre otros los artículos 7, 26, 32, 46, 50, 65, 69, 70, 71, 75, 77, 78, fracs. VIII y XII; 82, 83, 84, 85, 112, 113, 124, 130, 137, 144, 182, fracs. X y XII; 190, 195, 201 frac III; 216, 229, frac I; 236, 240, 252, 254 y 255, LGSM que hablan del contrato social y los artículos 2671, 2688, 2690, 2691, 2693, 2694, 2698, 2703 y 2720, frac II, CCDF, que se refieren a los contratos de asociación y sociedad civil.

Por consiguiente, no cabe duda de que en nuestro país las sociedades se constituyen por contrato y que se les aplican, en lo conducente, las disposiciones propias del régimen contractual.

Debido a que en la Ley General de Sociedades Mercantiles no se encuentra una definición del contrato de sociedad, es necesario acudir a los ordenamientos civiles para hallarla. En el Código Civil Federal, se define el contrato de sociedad en su artículo 2688, que tiene equivalentes en los

---

<sup>6</sup> PALLARES, Eduardo, *Tratado de las acciones civiles*, Bona, 1962, Pág. 149.



ordenamientos civiles vigentes de los estados de la federación. El citado precepto dice que *"... por el contrato de sociedad, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial"*. Este tipo de contrato es denominado por sus especiales características como contratos plurilateral o de organización y se distingue de los contratos bilaterales de cambio ( compra venta, mutuo) las manifestaciones de voluntad no son opuestas a los intereses de las partes, sino se coordinan para la realización común, no van dirigidas a proporcionar a nadie el goce de las mismas si no a fundirse entre sí para proporcionar a todos los socios los beneficios. El contrato social en principio es fácilmente modificable y admite separación de algunas de sus partes y la adhesión de nuevas partes con el contrato social se reduce el nacimiento de una persona jurídica.

El artículo 6, LGSM, señala los requisitos que debe contener el contrato de sociedad.

De la lectura de dicho precepto se deduce que la constitución de la sociedad debe constar en escritura pública y que ésta debe contener el contrato social propiamente dicho y los estatutos.

Ahora bien puesto que se habla de escritura constitutiva, de contrato social y de estatutos, nos parece que, aunque el legislador no hace una distinción



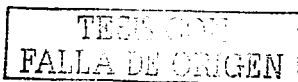
clara entre estos tres conceptos, doctrinalmente al menos, si se pueden diferenciar uno del otro, como a continuación lo haremos.

#### **El Contrato Social.**

El contrato social se forma con las declaraciones y acuerdos entre los socios respecto a los asuntos a que se refieren las primeras siete fracciones del artículo 6 LGSM, a saber:

- a) Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyen la sociedad.
- b) La razón o denominación social.
- c) El objeto social.
- d) La duración
- e) El domicilio Social.
- f) El importe del capital social.
- g) La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes, el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valorización.

Aquí nos ocuparemos de todos estos asuntos o requisitos, en el entendido de que para cada especie de sociedades la ley impone otros requisitos adicionales los cuales señalaremos más adelante.



## **Contenido del contrato social.**

### **a) Nombre, Nacionalidad y Domicilio de los socios.**

El nombre de las partes, más que un requisito esencial del negocio social, es un supuesto lógico de todos los contratos; es un dato de identificación necesario para imputar a las partes el *status* de socio y para probar la existencia de consentimiento, cuestiones éstas que no ameritan mayores comentarios.

Debe advertirse, sin embargo, que la fracción I del artículo 6, LGSM, resuelve una vieja polémica doctrinal al establecer claramente que las personas morales pueden ser socios de otras personas morales, es decir, que pueden ser socios de las sociedades mercantiles no sólo las personas físicas, sino también las morales.

La expresión de la nacionalidad es una exigencia que nace de las disposiciones contenidas en las fracciones I a V del artículo 27 constitucional.

Por lo que atañe al domicilio de las partes, el requisito de declararlo en el contrato social reviste una gran importancia en las sociedades *intuitu personae*, pero no tanta en las *intuitu pecuniae*, porque en ésta los socios responden únicamente del pago de sus aportaciones, mientras que en aquéllas, en las sociedades de personas, responden solidaria, subsidiaria e



ilimitadamente de las deudas sociales con lo que, expresando el domicilio de los socios, se facilita a los acreedores de la sociedad el ejercicio de las acciones que tuvieran contra ellos.

#### **b) La Razón o Denominación Social.**

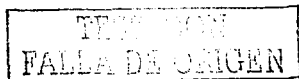
Hemos dicho en otro lugar que el nombre de las personas morales, la razón y la denominación social, constituyen uno de los atributos de la persona moral, por lo que no insistiremos en ello.

La razón social y la denominación social, lo mismo que el nombre de los socios, es también un supuesto lógico del contrato de sociedad, por más que tratándose de sociedades intuitu personae, la razón social cobra una gran relevancia a efecto de determinar la responsabilidad de los socios y aun de terceros, como se verá al estudiar esta clase de sociedades mercantiles.

#### **c) El Objeto Social.**

El objeto social es un elemento esencial del negocio social de manera que, si no se determinara, el contrato carecería de sentido.

La declaración del objeto social es quizás el requisito más importante del negocio social, puesto que mediante su determinación, los socios fijan los límites de la capacidad jurídica de la persona moral y, consecuentemente su



marco legal de acción dentro de la esfera de capacidades generales y limitaciones establecidas por la ley.

Cuando decimos que la capacidad de la persona moral se determina dentro de las capacidades generales y limitaciones establecidas por la ley, queremos significar no sólo que el objeto social debe ser lícito y posible, sino que los socios no tienen un poder absoluto para fijarlo. En efecto, en algunos casos la ley veda a las sociedades mercantiles dedicarse a cierto tipo de actividades reservadas exclusivamente al Estado (tales como la extracción y refinación de petróleo y la prestación del servicio público de energía eléctrica), de manera que en la determinación del objeto social debe estarse al principio general que rige para esta materia y que se expresa en la máxima que reza: "Lo que no está prohibido está permitido por la ley"; principio consagrado en el primer párrafo del artículo 5 constitucional.

#### **d) Duración.**

El plazo o término de vigencia del contrato social, y consecuentemente de vida de la sociedad, o sea de su duración, ha dado lugar a diferentes opiniones doctrinales y jurisprudenciales. De una parte, se sostiene que necesariamente ha de determinarse la duración de la sociedad<sup>7</sup>, y de otra

---

<sup>7</sup> DE PINA VARA, Rafael, *Derecho mercantil mexicano*, Porrúa, 1985, Pág. 62.



parte, se afirma que puede estipularse una duración por tiempo indeterminado<sup>8</sup>.

**e) El domicilio social.**

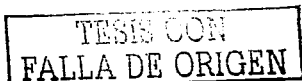
En la sección 1.2 "Personalidad de las sociedades mercantiles" también no hemos referido al domicilio social como uno de los atributos de las personas morales, por lo que no abundare acerca de este tema.

No obstante es oportuno recordar que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 33, Código Civil del Distrito Federal, "Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración", lo que nos induce a concluir:

1. Que los socios tienen la facultad de elegir el domicilio social.
2. Que una vez elegido éste deben establecer en él la administración de la sociedad.
3. Que en consecuencia, los socios no tienen una facultad irrestricta para designar el domicilio social, y
4. Que la designación del domicilio social no es un requisito esencial del contrato de sociedad, porque a falta de su determinación, se estará a lo previsto por la ley.

---

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Joaquín, op cit, Pág. 58.





**f) Capital social.**

El capital social se forma con la suma de las aportaciones, en numerario y otros bienes, que realizan los socios. La declaración del capital social no es un requisito esencial del contrato de sociedad, pues su omisión puede suplirse fácilmente mediante una simple suma aritmética del importe de las aportaciones que hayan hecho los socios.

No deben confundirse los conceptos *capital social* y *patrimonio*, ya que como hemos dicho el capital social es la suma de las aportaciones de los socios; el patrimonio es la suma de los valores de contenido económico de que es titular la sociedad. Estos conceptos sólo coinciden al momento de la fundación de la sociedad, puesto que, una vez iniciadas las operaciones, el patrimonio puede sufrir incrementos o deméritos.

En el caso de las sociedades colectiva y comandita simple, la LGSM, no exige la determinación del capital social mínimo legal, porque en ellas los socios responden de manera solidaria, subsidiaria e limitada de las deudas sociales. En cambio, para las sociedades de responsabilidad limitada exige la aportación de un capital fundacional mínimo de 3,000 pesos y para la anónima y la comandita por acciones de 50,000 pesos respectivamente.

El concepto de capital social tiene diversas connotaciones, según sea su función, de modo que se habla de: capital inicial o fundacional, capital



suscrito, capital pagado o exhibido, capital mínimo fijo, capital variable, capital máximo y capital autorizado.

1. Capital inicial o fundacional. Es el mínimo exigido por la ley para la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, anónima y comandita por acciones.
2. Capital suscrito. Es la suma de las aportaciones que los socios se han comprometido a hacer a la sociedad.
3. Capital pagado o exhibido. Es la suma de las aportaciones efectivamente hechas a la sociedad por los socios; suma que, en la sociedad de responsabilidad limitada debe ser, por lo menos, de 50% del valor de cada parte social (Art. 62) y en la anónima de 20% de acción pagadera en efectivo o de 100% de cada acción que haya de pagarse en todo o en parte, con bienes distintos al numerario (Art. 89, fracs. III y IV).
4. Capital mínimo fijo. Es aquel respecto del cual, en las sociedades de capital variable, los socios no tienen derecho de retiro (Art. 6, frac VI, segundo párrafo) y cuyo monto no podrá ser inferior a tres mil pesos, para la sociedad de responsabilidad limitada; y de cincuenta mil pesos para la anónima y la comandita por acciones y la quinta parte del capital social inicial para la colectiva y la comandita simple (art217).
5. Capital variable. Al contrario del anterior es la parte del capital social respecto de la cual los socios tienen derecho de retiro (Art. 220).
6. Capital máximo. Es la suma de los capitales mínimo y variable y al que la ley (Art. 217) llama erróneamente capital autorizado.



7. **Capital autorizado.** Es el capital máximo de las sociedades de capital fijo que emiten acciones de tesorería.

### **LOS ESTATUTOS.**

Los estatutos son las reglas de organización y funcionamiento de la sociedad según lo establece el último párrafo del artículo 6 LGSM. Este concepto engloba, además las reglas concernientes a la disolución y liquidación de la sociedad, pues en estas operaciones deben reglamentarse la integración y funcionamiento de los órganos de la liquidación.

Los estatutos sociales son connaturales a todo negocio social, de modo que, si se omiten, se aplican supletoriamente las disposiciones de la ley, concernientes a la organización, funcionamiento, disolución y liquidación de cada especie de sociedad (Art. 8). Esto significa que los estatutos pueden ser omitidos o modificados.

### **La escritura constitutiva.**

El derecho notarial reglamenta cinco clases de instrumentos públicos, a saber: el protocolo, la escritura pública, el testimonio, las copias certificadas y las actas notariales.

### **Protocolo.**

Es una colección de instrumentos públicos debidamente encuadrados.



**Escritura pública.**

Es el instrumento que el notario asienta en su protocolo y autoriza con su firma y sello para hacer constar el o los actos jurídicos que en el mismo se contienen.

**Testimonio.**

Es la copia en la que el notario transcribe o reproduce, íntegramente o en lo conducente, una escritura del protocolo a su cargo, así como todos los documentos que obran en el apéndice del mismo, con excepción de los que ya se hallen insertos en el instrumento y con el que el titular, en su caso, podrá ejercer las acciones correspondientes.

**Copias certificadas.**

Son las copias de los testimonios o de otros documentos autenticadas por el notario con su sello y firma.

**Acta notarial.**

Es el instrumento original que el notario levanta fuera del protocolo para hacer constar hechos jurídicos y que tiene la firma y sello del notario

Ahora bien, si aplicamos estos conceptos legales a la materia de sociedades mercantiles tendremos que:



1. La escritura constitutiva es el instrumento público asentado por el notario en su protocolo, que contiene el contrato social y, en su caso, los estatutos y que, en consecuencia, este instrumento no se inscribe en el registro público de comercio.
2. Los testimonios son una o varias copias de la escritura constitutiva y de las escrituras que contengan las modificaciones a la misma. Instrumentos que son los propiamente inscribibles en el registro público de comercio.
3. Los testimonios sirven a la sociedad y a los socios para ejercitar las acciones que les correspondan, así como para probar el estatus de socio, cuando no sea necesario emitir o no se hubieren emitido los títulos representativos de las participaciones sociales o para acreditar la personalidad de los administradores.

### **Recapitulación**

De cuanto hemos expuesto en este capítulo podemos concluir que

1. El contrato social se forma con las estipulaciones de los socios, relativas a la razón o denominación social, al objeto de la sociedad, a la duración y domicilio de ésta, a las aportaciones de los socios y, consecuentemente al importe del capital social.
2. Los estatutos sociales son las reglas de organización, funcionamiento, disolución y liquidación de la sociedad; reglas que son conaturales a todo

- negocio social y que si se omiten, dan lugar a que se apliquen supletoriamente las disposiciones relativas de la ley.
3. Como consecuencia de lo expuesto en el punto anterior, la escritura constitutiva es perfecta aun cuando se omitan en ella los estatutos.
  4. En el contrato social se pueden confiar a las juntas o asambleas extraordinarias de socios la determinación del contenido de los estatutos sociales, en cuyo supuesto no se estaría reformando la escritura constitutiva, por cuanto no forman parte de ella.
  5. Al no modificarse la escritura constitutiva, no se requiere permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores, pero si la autorización notarial para inscribir el acta de la junta o asamblea que acuerde el contenido de los estatutos o sus reformas, en el Registro Público de Comercio.
  6. La escritura constitutiva es el instrumento público notarial que contiene el contrato social y, en su caso, los estatutos que rigen la organización, funcionamiento, disolución y liquidación de la sociedad.
  7. En el Art. 21, frac V, del Código de Comercio, se habla impropriadamente de inscribir en el Registro Público de Comercio la escritura constitutiva de la sociedad y sus reformas, toda vez que los instrumentos registrables son el primer testimonio de la escritura constitutiva de la sociedad y los subsiguientes testimonios que contengan las reformas a la misma.

#### **1.4 Tipos de sociedades mercantiles.**

##### **Clasificación legal de las sociedades mercantiles**

**La ley general de sociedades mercantiles reconoce las siguientes formas de sociedades:**

- 1. Sociedad en nombre colectivo**
- 2. Sociedad en comandita por acciones**
- 3. Sociedad en comandita simple**
- 4. Sociedad de responsabilidad limitada**
- 5. Sociedad anónima**
- 6. Sociedad cooperativa**

**Las sociedades mercantiles citadas, pueden constituirse bajo el régimen de capital fijo o de capital variable, por lo tanto, no debe pensarse que la sociedad de capital variable es una sociedad más que hayamos omitido, si no que, cualquiera puede adoptar esta modalidad. La constitución de las sociedades mercantiles deberá hacerse ante un notario público, mediante escritura social que inscribirá en el registro público de comercio.**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Las sociedades mercantiles se rigen por la Ley General de Sociedades Mercantiles y la sociedad cooperativa por la Ley General de Sociedades Cooperativas, la constitución de unas y otras, deberá constar en escritura social ante notario público.

### **1.Sociedad en nombre colectivo**

Es la que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales.

Características principales. a) Que funciona bajo una razón social, la responsabilidad de los socios es subsidiaria, ilimitada y solidaria. b) La razón social es el nombre de la empresa que se forma con el nombre de uno o más socios y cuando no aparezcan todos, se agregaran las palabras " y compañía", o sus abreviaturas " y Cía.". c) Cuando uno de los socios cuyo nombre haya figurado en la razón social, se separe de la sociedad y siga la misma razón social, deberá agregarse a esta la palabra "sucesores"; también se agregará la palabra "sucesores", cuando el nombre de una empresa lo adopte o siga usando una nueva sociedad que haya adquirido los derechos y obligaciones del negocio anterior cuyo nombre o razón social ha traspasado responsabilidad subsidiaria es la que tienen los socios en segundo término, para que una vez que se haya exigido el pago a la sociedad y no se haya obtenido ellos estuvieren, obligados a pagar las deudas, lo anterior ocurre en los casos de quiebra, ya que en este tipo de sociedad los socios responden por las obligaciones de la empresa en la forma antes descrita.



**Responsabilidad ilimitada.** Es la que obliga a los socios en forma amplísima, sin reconocer límites, a pagar las deudas de la sociedad, aun con sus bienes particulares.

**Responsabilidad solidaria.** Es la que obliga a cada uno de los socios a responder por la totalidad de las deudas y no por la parte proporcional a su capital invertido.

## **2.Sociedad en comandita por acciones**

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

Las características principales. a)Que funciona bajo una denominación o razón social. b)capital esta dividido en acciones c) Existen dos clases de socios: socios comanditados y socios comanditarios.

La razón social debe formarse solamente con los nombres de los socios comanditados, y cuando no figuren todos los de esta clase, se agregarán las palabras "y compañía" o sus abreviaturas "y Cia."

Cuando un socio comanditario permita que su nombre aparezca en la razón social, adquirirá la misma responsabilidad subsidiaria, ilimitada y solidaria que tienen los socios comanditados.

A la razón o denominación social en su caso se agregarán siempre las palabras "sociedad en comandita por acciones" o sus abreviaturas "S. en C. por A."

**Socios comanditados:** Son los que además de invertir su capital, se encargan de administrar la sociedad y forman con sus nombres la razón social, su responsabilidad es subsidiaria, ilimitada y solidaria por las deudas de la empresa.

**Socios comanditarios:** son los que únicamente están obligados al pago de sus capitales o acciones.

### **3. Sociedad en comandita simple**

Es la que existe bajo una razón social compuesta con los nombres de uno o de varios socios comanditados, que responde de manera subsidiaria, y limitada y solidaria de las deudas de la sociedad y de uno o de varios socios comanditarios que únicamente responde hasta por el valor de sus capitales aportados.

Las características principales. a) Que funciona bajo una razón social, b) Que los socios comanditarios responden en forma limitada, únicamente por el valor de sus aportaciones, c) En la sociedad en comandita simple, la razón social se forma con los nombres de los socios comanditados únicamente, ya que si un socio comanditado permite que su nombre aparezca en la razón

social, adquirirá, por ese solo hecho, la misma responsabilidad que tienen los socios comanditados.

#### **4. Sociedad en responsabilidad limitada**

Es la que existe bajo una denominación o bajo una razón social formada con los nombres de uno o más socios que únicamente responden por el importe de sus aportaciones, estando el capital representado por partes sociales no negociables.

Características. a) Que existe indistintamente ya sea bajo una denominación o bajo una razón social, b) La responsabilidad de los socios es limitada el pago de sus aportaciones, c) El capital se divide en títulos llamados partes sociales y éstas son individuales, es decir, que se entrega una a cada socio por el importe de sus aportaciones, d) Las partes sociales no son títulos negociables, e) La razón social se forma con los nombres de uno o de varios socios, y la denominación es también el nombre de la empresa que casi siempre indica la actividad o giro de la negociación, f) El nombre de la sociedad ya sea razón social o denominación irá seguida de las palabras sociedad de responsabilidad limitada o de sus abreviaturas "S. de R. L."

#### **5. Sociedad anónima.**

Es la que existe bajo una denominación y su capital está dividido en acciones, se compone de socios que únicamente están obligados al pago de sus acciones.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

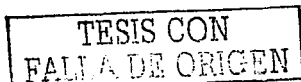
La denominación se formará libremente, pero deberá ser diferente al de cualquiera otra sociedad, irá siempre seguida de las palabras sociedad anónima o de las abreviaturas "S.A."

Características. a) Que existe bajo una denominación que deberá ser diferente a otra sociedad, b) Se compone de socios llamados accionistas que únicamente responden por el pago de sus acciones, c) El capital social está dividido en acciones, d) Las acciones son títulos negociables ya sean nominativos o al portador.

Requisitos. 1. El número mínimo de socios para constituir una sociedad anónima deberá ser de dos socios 2. El capital social no sea menor de cincuenta mil pesos y que esté íntegramente suscrito 3. La sociedad anónima puede constituirse de dos formas o procedimientos: por suscripción privada o simultánea y por suscripción pública o sucesiva.

Por suscripción privada, llamada también suscripción simultánea o instantánea, es aquella que generalmente se usa en todas las sociedades mercantiles, previo permiso ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, la comparación de los socios ante un notario público para el otorgamiento de la escritura social, procediéndose posteriormente a su inscripción en el Registro Público del Comercio quedando así constituida la sociedad.

Por suscripción pública o constitución sucesiva es cuando los promotores se encargan de poner a la venta las acciones, para que el público



inversionista las adquiera en la institución de crédito, constituyendo en esta forma el capital social a medida que se van venciendo las acciones.

El plazo para constituir el capital de la sociedad en esta forma es de un año.

Las acciones. Son documentos o títulos que representan cada una de las partes en que se divide el capital social, deberá ser de igual valor, generalmente de \$ 100.00. o múltiplos de esta cantidad. Son títulos de crédito negociables y pueden ser al portador o nominativos.

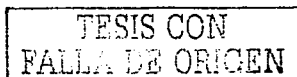
### **6. Sociedades cooperativas**

Las sociedades cooperativas se forman con personas de clase trabajadora, cuyo número de socios no deberá ser menor de diez y su capital es variable, no persigue el propósito de lucro.

La finalidad de las sociedades cooperativas es procurar el mejoramiento social y económico de sus miembros, en caso de que llegaran a obtener utilidades, éstas se repartirán en proporción al tiempo trabajado o al importe de las operaciones realizadas por los trabajadores.

Existen dos clases de sociedades cooperativas: las cooperativas de productores y las cooperativas de consumidores.

**1.-Cooperativas de productores.** Las sociedades cooperativas de productores, son las que se constituyen con el fin de trabajar en la producción o fabricación de mercancías o prestación de servicios al público,



sus miembros no están asalariados, sino que se reparten los beneficios obtenidos en proporción al tiempo trabajado por cada uno; en casos especiales sí existen personas que trabajan a sueldo, cuando se trata del desempeño de labores técnicas o administrativas. Estos empleados podrán ser considerados como socios si así lo desean, después de 6 meses de prestar sus servicios y, además, de la entrega del importe que les corresponde por concepto de su aportación de capital, por este valor se les entrega, a cada uno de los cooperativistas, un certificado de aportación.

**2.-Cooperativas de consumo o de consumidores.** Las cooperativas de consumo son las que constituyen los miembros de sindicatos con el fin de obtener provisiones o servicios para ellos, su familia o para sus actividades de trabajo, a un precio más bajo que en el mercado.

Las cooperativas de consumidores únicamente pueden realizar operaciones con sus asociados, y los beneficios y utilidades que la cooperativa llegara a obtener, se repartirán entre los cooperativistas en proporción al importe de las operaciones efectuadas por cada uno de ellos.

La sociedad cooperativa se rige por una legislación especial que es la ley general de sociedades cooperativas.

Las características. a) Existen bajo una denominación social, b) Lo constituyen personas de clase trabajadora, c) Los derechos y obligaciones de los socios son iguales, d) El número de socios nunca podrá ser menor de diez, por lo tanto su número es ilimitado, e) siempre son de capital variable, f)

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Nunca podrá tener fines de lucro, g) La duración de la sociedad será indefinida, g) La distribución de las utilidades será en proporción al tiempo trabajado para cada socio (en caso de las cooperativas de producción), cuando se trate de cooperativas de consumo será en razón de las operaciones realizadas.

#### **Sociedades de capital variable**

Concepto: son aquellas en que puede alterarse el monto del capital social sin modificar la escritura constitutiva.

Esto no contradice al concepto de capital social su variabilidad, dado que el capital social es igual a la suma de las obligaciones de los socios. El capital social varía siempre por devolución de aportaciones a los socios o porque se hagan nuevas aportaciones. En todo caso, subsiste la ecuación capital social = suma de aportaciones de los socios.

La modalidad de capital variable puede adoptar cualquier especie de sociedad.

Aumento del capital: el capital puede aumentarse por nuevas aportaciones de los socios, o por el ingreso de nuevos socios.

En el primer caso, debe establecerse en la escritura constitutiva cuál es el límite a la obligación de los socios de hacer nuevas aportaciones, y la manera y términos de decretarlas y hacerlas efectivas. De otro modo, la sociedad carecería de fundamento jurídico para reclamarlas, dado que ni aun

los socios colectivos que responden ilimitadamente de las deudas sociales, se obligan ilimitadamente a realizar nuevas aportaciones.

Claro es que los socios pueden ofrecer espontáneamente las nuevas aportaciones; pero la sociedad debe fijar un límite a la posibilidad de que los socios le entreguen nuevos capitales, ya que el exceso de ellos podría ser perjudicial para la empresa. En la escritura social se debe determinar los requisitos para su exhibición.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



**CAPITULO SEGUNDO**  
**EL REGIMEN DE CONSOLIDACION FISCAL.**

- 2.1 Antecedentes.**
- 2.2 Artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**
- 2.3 Elementos de la consolidación fiscal.**
  - 2.3.1 Sociedad controladora**
  - 2.3.2 Sociedad controladora pura.**
  - 2.3.3 Obligaciones de la sociedad controladora.**
  - 2.3.4 Sociedades controladas**
  - 2.3.5 Obligaciones de las sociedades controladas.**
- 2.4 Sociedades excluidas de la posibilidad de consolidar resultados.**
- 2.5 Requisitos para consolidar resultados fiscales.**
- 2.6 Fórmula para determinar el resultado fiscal consolidado.**
- 2.7 Participación consolidable.**
- 2.8 Incorporación de sociedades.**
- 2.9 Desincorporación de sociedades.**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **2.1 Antecedentes.**

En los reglamentos de la Ley del Impuesto sobre la Renta emitidos en 1925, 1935 y 1941, se preveía que cuando varias sociedades con personalidad jurídica distinta pero con una relación de negocios que hiciera conveniente fusionar su contabilidad y administración, liquidar juntas sus operaciones y comprender en sus declaraciones fiscales el total de los ingresos percibidos por todas ellas, después de demostrar que reunían los requisitos anteriores podían hacerlo así; pero una vez adoptado el régimen de consolidación no podían variarlo sin permiso de la Secretaría de Hacienda; y un capítulo sobre sociedades mercantiles controladoras fue incluido en el Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País, expedido en 1973 y vigente hasta 1983. Pero en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue hasta 1982 que con la finalidad de disminuir las cargas impositivas, se incorporó un sistema general y optativo de consolidación de resultados que reducía los movimientos entre compañías del mismo grupo de accionistas.

En el año de 1982 se incorporó a la Ley del Impuesto sobre la Renta un capítulo denominado "De las Sociedades Mercantiles Controladoras", mediante el cual se establecía la opción para que las empresas que integraran un mismo grupo determinaran su resultado fiscal de forma consolidada.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

De esta manera, las autoridades reconocieron la necesidad de gravar a los grupos con los mismos intereses económicos bajo una sola base para el pago del impuesto sobre la renta, logrando con ello una carga fiscal más equitativa.

No obstante que dicho régimen entra en vigor a partir del año de 1982, en otras épocas nuestro régimen tributario ya lo reconocía, por lo que podemos señalar que con el transcurso del tiempo, las autoridades fiscales han tratado de perfeccionar un régimen jurídico para los grupos de un mismo interés económico.

Así, a través del tiempo, esta figura ha sido objeto de reformas encaminadas a adecuarla a la realidad económica de nuestro país.

Sin embargo, la reforma que tiene mayor trascendencia es la que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1999, puesto que limita los efectos de este régimen en un 40%, ya que sólo se permite consolidar en un 60% de la participación accionaria de la controladora en sus controladas. Siendo que hasta 1998 siempre se había permitido consolidar al 100% de la referida participación.

## **2.2 Artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

En primer término, es importante señalar que anteriormente el régimen de consolidación fiscal se encontraba regulado en el Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Artículos 57-A a 57-P) y los correspondientes

artículos reglamentarios. Ahora el régimen de consolidación fiscal se encuentra regulado en el Capítulo VI "Del Régimen de Consolidación Fiscal." (artículo 64 al 78) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para efectos de una mejor comprensión del presente análisis, no se hará referencia a los mencionados artículos, sino que se tratará de explicar de una forma precisa y sencilla las principales implicaciones derivadas de este régimen.

**Artículo.**

**Establece.**

- 57-A
- \* Sociedades que se consideran controladoras.
  - \* Período mínimo para la consolidación fiscal.
  - \* concepto de controladora.
- 57-B
- \* Requisitos para consolidar.
- 57-C
- \* Sociedades que se consideran controladas.
- 57-D
- \* Empresas que no se consideran controladoras o controladas.
- 57-E
- \* Procedimiento para la determinación del resultado fiscal o pérdida fiscal consolidada.
  - \* Concepto de participación consolidable.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- 57-F                   \* Opción para calcular el valor del activo consolidado en la participación consolidable.
  
- 57-G                   \* Conceptos especiales de consolidación que se adicionan.
  
- 57-H                   \* Conceptos especiales de consolidación que se restan.
  
- 57-H                   \* Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.
  
- 57-H-Bis              \* Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida.
  
- 57-I                   \* Inicio de los efectos de la autorización para consolidar.
- \* Incorporación de sociedades.
  
- 57-J                   \* Sociedades que dejen de ser controladas.
- \* Desconsolidación.
  
- 57-K                   \* Obligaciones para las controladoras.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- 57-L                                   \* Enajenación de acciones de sociedades controladas.
  
- 57-LL                               \* Ganancia en enajenación de acciones de controladoras y pérdida en enajenación de acciones de controladoras.
  
- 57-M                               \* Variación de la participación en el capital de la sociedad controlada.
  
- 57-N                               \* Obligaciones para las controladoras.
  
- 57-Ñ                               \* Pagos provisionales de la controladora.
  
- 57-O                               \* Dividendos distribuidos entre sociedades que consolidan.

### **2.3 Elementos de la consolidación fiscal.**

La consolidación fiscal es una opción que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta a través de la cual una sociedad tenedora de acciones denominada controladora, puede determinar su resultado fiscal consolidado, considerando para tales efectos su utilidad o pérdida fiscal y las utilidades o pérdidas del mismo

ejercicio de las sociedades en las que posea una determinada participación accionaria, las cuales se denominan controladas, así como algunos otros conceptos entre los que destacan los conceptos especiales de consolidación. Los conceptos subrayados se sumarán o se restarán en la participación consolidable.

La consolidación fiscal es una ficción legal, en la que un grupo de intereses económicos comunes, representados por una sociedad controladora, deben tratarse bajo la premisa de ser una sola empresa para fines imperativos, con independencia de las personalidades jurídicas diferentes que cada sociedad perteneciente al grupo tiene para otros fines.

De esta manera, encontramos que el objetivo que persigue la consolidación fiscal es el enterar en una sola declaración fiscal, los resultados obtenidos por todas las empresas que conforman un grupo. Dicho en otras palabras, neutralizar el gravamen en los grupos de un mismo interés económico.

Lo anterior implica que el objetivo de este régimen consiste en que un empresario que pretende emprender dos o más negocios, reciba el mismo tratamiento fiscal al hacerlo a través de una sola empresa en la que se conjunten todos los negocios, o bien, a través de una empresa por negocio.

Es importante señalar que para efectos de este régimen, sólo pueden ser consolidables el impuesto sobre la renta y el impuesto activo.

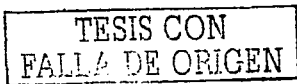
Asimismo y como se verá en el cuerpo del presente estudio, resulta importante tomar en cuenta que, dadas las características de este régimen, es necesario que

exista una estrecha relación y una amplia comunicación entre las empresas que conforman un grupo, con objeto de que todas las operaciones que se lleven a cabo por las empresas que lo conformen, sean consideradas para el resultado consolidado.

### **2.3.1 Sociedad controladora.**

Se consideran controladoras a las sociedades residentes en México que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora, siempre que no más del 50% de sus acciones con derecho a voto sea a su vez poseído por otra u otras sociedades, salvo que con el país de residencia de éstas se tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información; para estos fines no se computarán las acciones colocadas entre el gran público inversionista. Tratándose de sociedades distintas de las que los son por acciones, se considera el valor de las partes sociales. Para efectos de la ley no se consideran como acciones con derecho a voto aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominan acciones de goce.

Desaparece de la ley la noción de control efectivo como condición para que una empresa sea calificada como controladora. Se consideraba que existía tal dominio





cuando las actividades de la sociedad en cuestión se realizaban preponderantemente con sus subsidiarias, y cuando junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas tuviera una participación superior al 50% de sus acciones con derecho a voto. Carentes de definición en la ley, los términos preponderancia y vinculación, quedaban a una interpretación meramente subjetiva.<sup>9</sup>

Una vez ejercida la opción de consolidación, deberá continuar pagándose el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios a partir de aquél en el que empezó a practicarse, y hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no autorice a dejar de hacerlo; salvo que la sociedad controladora deje de cumplir alguno de los requisitos legales para hacerlo, o deba desconsolidar obligatoriamente a todas las sociedades controladas. El plazo anterior no se reinicia con motivo de una reestructuración corporativa.

Entonces tenemos que las sociedades controladoras son las que reúnen los siguientes requisitos.

1. Tratarse de una sociedad residente en México. De conformidad con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, una sociedad se considera residente en México cuando la sociedad se constituye de

<sup>9</sup> Aubert, Blanca F. de, *Horizonte Fiscal*, México, Capital Editores, núm. 28, diciembre de 1994, pp. 8.

conformidad con las leyes mexicanas, o cuando haya establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

La LISR expresamente señala que no se consideran acciones con derecho a voto aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce. En el caso de sociedades que no sean por acciones, se considerará el valor de las partes sociales.

3. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el cual se tenga acuerdo amplio de información.<sup>10</sup> Para estos efectos no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto expida la SHCP.

---

<sup>10</sup> Actualmente se tiene este tipo de acuerdo con los siguientes países: Bélgica, Canadá, Corea, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Noruega, Países Bajos, Singapur y Suecia.

### **2.3.2 Sociedad controladora pura.**

La LISR establece que existen dos tipos de sociedades controladoras: puras y no puras. En el caso de las segundas, a falta de nombre expreso en la LISR para referirse a ellas, en adelante las llamaré controladoras operativas.

Las características de cada uno de estos dos tipos de controladoras se describen a continuación.

#### **Controladoras puras.**

Son aquellas en las que al menos el 80% de sus ingresos provienen de operaciones realizadas con sus controladas, así como de la enajenación de acciones, intereses y ganancias en operaciones financieras derivadas de capital obtenidas de personas ajenas al grupo que consolida, debiendo también considerarse ingresos los dividendos que perciban dichas sociedades controladas.

Para efectos de determinar si una controladora es pura, se considera el total de los ingresos actualizados correspondientes al periodo de diez años inmediatos anteriores al ejercicio en curso.

En términos muy generales, y como se analizará a detalle más adelante, el calificar como controladora pura implica que su utilidad o pérdida fiscal sea incluida al 100% para determinar el resultado fiscal consolidado, y también tendrán reglas específicas para el cálculo de sus pagos provisionales individuales y de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida consolidadas.

#### **Controladoras operativas.**

Como ya se indicó, la LISR no contiene una definición expresa de lo que debe entenderse por controladoras operativas, por lo que se consideran como tales todas aquellas que no califiquen como controladoras puras.

A diferencia de lo que ocurre en el caso de las controladoras puras, los ingresos de las sociedades que califican como controladoras operativas sólo se incluirán al 60% en el cálculo del resultado fiscal consolidado.

#### **2.3.3 Obligaciones de la sociedad controladora.**

I.- Llevar los registros que a continuación se señalan:

- a) Como controladora y por cada sociedad controlada, que permitan la identificación de los conceptos especiales de

consolidación de cada ejercicio fiscal en los términos del Reglamento de esta Ley.

Conforme al Reglamento de la LISR, estos registros deberán efectuarse a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio o a la fecha en que la controladora deje de tener la propiedad, directa o indirecta, de más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate.

b) Los que permitan determinar las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida en forma consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos por la controladora y las controladas conforme a lo dispuesto en las reglas de carácter general que para estos efectos expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La controladora llevará las cuentas a que se refiere este inciso, y éstas se adicionarán con la utilidad fiscal neta y la utilidad fiscal neta reinvertida que le correspondan en su participación no consolidable.

c) De las utilidades y pérdidas fiscales generadas por las controladas en cada ejercicio, incluso de las utilidades y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas en los términos siguientes; la pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas (artículo 32 deducciones no

autorizadas) por la LISR, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

d) De las utilidades y pérdidas fiscales obtenidas por la controladora en cada ejercicio, incluso de las utilidades y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas y del impuesto sobre la renta a su cargo, que le hubiera correspondido de no haber consolidado fiscalmente.

e) Los que permitan determinar las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida, a que se refieren los artículos 124 y 124-A de la LISR, que hubieran correspondido a la controladora de no haber consolidado.

f) De utilidades fiscales netas consolidadas y de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, que se integrarán con las utilidades fiscales netas y con las utilidades fiscales netas reinvertidas, consolidables de cada ejercicio.

El saldo de los registros a que se refiere este inciso que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta consolidada o la utilidad fiscal neta consolidada reinvertida del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

**g)** De control de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas el cual se integrará en los términos del penúltimo párrafo del artículo 57-O de esta Ley.

El saldo del registro a que se refiere este inciso que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta consolidada reinvertida del mismo se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

Los registros señalados en esta fracción así como su documentación comprobatoria deberán conservarse por todo el periodo en que la controladora consolide su resultado fiscal con cada una de sus sociedades controladas, y hasta que deje de consolidar. Lo anterior será aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en otras disposiciones fiscales.

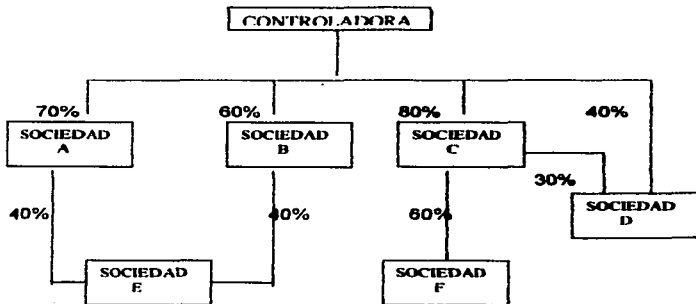
La sociedad controladora podrá obtener autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cada diez ejercicios, para no conservar dicha documentación comprobatoria por el periodo a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general señale la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 2.3.4 Sociedades controladas.

Se considera empresa controlada aquélla en la que más del 50% de sus acciones con derecho a voto es poseído directa o indirectamente, o en ambas formas, por una sociedad controladora. Por tenencia indirecta se entiende la que ejerce la sociedad controladora por conducto de otra u otras compañías que a su vez son manejadas por ella.

#### Sociedades que califican como controladas.



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



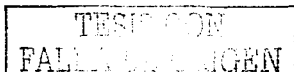
- \* A, B y C     *Califican en forma directa.*
- \* E             *Califica en forma indirecta.*
- \* D             *Califica en ambas formas (directa más indirectamente)*
- \* F             *Califica porque "C" la posee en más del 50%.*

### **2.3.5 Obligaciones de las sociedades controladas.**

I.- Presentarán su declaración del ejercicio y calcularán el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable al cierre del ejercicio de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calcularon, el que entregaron a la sociedad controladora.

II.- Las sociedades controladas calcularán sus pagos provisionales y el ajuste a los mismos, como si no hubiera consolidación conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de la LISR. El impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales y en el ajuste lo enterarán ante las oficinas autorizadas.

III.- Las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida de cada sociedad controlada se integrarán con los conceptos a que se refiere el artículo 88 de esta Ley, es decir, se adicionará con la utilidad fiscal neta

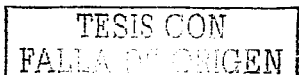


de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley. En ningún caso formarán parte de estas cuentas los dividendos percibidos por los cuales la sociedad que los distribuyó estuvo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 78 de la misma.

**IV.- Llevarán un registro de utilidades fiscales netas que se integrarán con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.**

El saldo de los registros a que se refiere esta fracción que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta y la utilidad fiscal neta reinvertida del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

**V.- Las sociedades controladas que ejercieron la opción prevista en el penúltimo párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, calcularán sus pagos provisionales del impuesto al activo como si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7, 7-A y 7-B, de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto al activo que resulte en cada uno de los pagos provisionales lo enterarán ante las oficinas autorizadas.**



## **2.4 Sociedades excluidas de la posibilidad de consolidar resultados**

- Las comprendidas en el Título III de la LISR, es decir, aquellos que califiquen como personas morales no contribuyentes.
  
- Las que componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.

Se considera que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero

- Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes o bases fijas en el país.

- Aquéllas que se encuentren en liquidación.
  
- Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
  
- Las personas morales que paguen el impuesto sobre la renta bajo el régimen simplificado.

## **2.5 Requisitos para consolidar resultados fiscales.**

No obstante que el determinar el impuesto sobre la renta en forma consolidada es una opción de los contribuyentes, las sociedades controladoras deberán solicitar autorización a la SHCP.

De conformidad con la LISR, dicha solicitud deberá presentarse por la sociedad controladora ante las autoridades fiscales, a más tardar el 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar el resultado fiscal, fecha en la cual deberán reunirse los requisitos para consolidar previstos en la LISR, y surtirá sus efectos a partir del año siguiente a aquél en que se otorgue.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

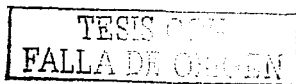
Ahora bien, en la solicitud antes referida deberán manifestarse todas las sociedades que tengan el carácter de controladas, y, en caso de no manifestar alguna sociedad cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretende consolidar en la fecha en que presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos.

Así mismo, tampoco surtirá efectos la autorización en el caso de que se incorpore a la consolidación una o varias sociedades que no califiquen como controladas.

La LISR establece que a la solicitud antes referida deberá acompañarse la información que mediante reglas de carácter general dicte la SHCP.

Al respecto, el artículo 51 del Reglamento de la LISR, establece que la solicitud de autorización deberá presentarse por la controladora ante la autoridad administrativa correspondiente y acompañarse de la siguiente documentación:

- I. La conformidad del representante legal de cada una de las sociedades controladas, obligándose a cumplir con los requisitos de la LISR.
- II. Copia de las declaraciones de los impuestos del ejercicio de las sociedades controladora y controlada, presentadas en el ejercicio anterior. Cuando se trate de contribuyentes a quienes les hayan dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales, deberán presentar además, copia del



dictamen de los estados financieros y sus anexos, que se hubieran presentado en el último ejercicio.

III. Documento en el que se especifique lo siguiente:

- a) La distribución del capital social de la controladora y de cada una de las controladas, precisando los accionistas de una y otra.
- b) Las inversiones en acciones que tengan en otras sociedades tanto la controladora como las controladas.
- c) Sociedades en las que la controladora tenga directa o indirectamente un control efectivo.<sup>11</sup>

Una vez obtenida la autorización, ésta surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se otorgue, y será personal del contribuyente, sin que pueda ser transmitida a otra persona moral, salvo que se cuente con autorización de la SHCP y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte la misma.

En adición a la obtención de la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado, se requiere lo siguiente:

- 1. La sociedad controladora deberá contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas. Como ya

<sup>11</sup> Dado que el reglamento no fue modificado en 1999, resulta lógico asumir que ya no será necesario proporcionar la información a que se refiere el inciso c).



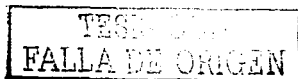
fue comentado, párrafos antes, por disposición reglamentaria, a la solicitud de autorización para consolidar deberá acompañarse el documento en que conste dicha conformidad

2. Tanto la controladora como cada una de sus controladas deberán dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del CFF, durante los ejercicios por los que opte por el régimen de consolidación y los estados financieros de la controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal; sin embargo, no existen reglas de cómo deben mostrarse dichos resultados.

Finalmente, debe señalarse que una vez ejercida la opción para consolidar, la controladora deberá continuar pagando el 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, y hasta en tanto la SHCP no le autorice dejar de hacerlo, o bien, cuando la controladora deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en la LISR, o deba desconsolidar en los términos de la misma.

#### **2.6 Fórmula para determinar el resultado fiscal consolidado.**

La formula para determinar el resultado fiscal consolidado sería la siguiente:



**Utilidad Fiscal de Sociedades controladas del ejercicio de que se trate**

**Menos**

**Pérdida Fiscal de Sociedades Controladas (sin actualización)**

**Más (Menos)-**

**Utilidad (pérdidas) fiscal de la sociedad controladora**

**Más (menos)**

**Conceptos especiales de consolidación (ver apartado 3.3 conceptos especiales de consolidación).**

## **2.7 Participación consolidable.**

La participación consolidable será la participación accionaria que al cierre del ejercicio una sociedad controladora tenga, directa o indirectamente, en el capital social de una controlada, multiplicada por el factor de 0.60.

No obstante lo anterior, en el caso de controladoras puras, la participación consolidable será del 100%. La proporción de la participación que conforme al párrafo anterior no se consolide se considerará como de terceros.





## **2.8 Incorporación de sociedades**

Las sociedades controladas que se incorporen al grupo que consolida antes de que surta efectos la autorización de consolidación como se comentó anteriormente, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la referida autorización.

Las controladas que se incorporen al grupo que consolida con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se adquiriera la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto.

Las sociedades que surjan con motivo de la escisión de una controlada se consideran incorporadas a partir de la fecha de dicho acto.

En el caso en que una controladora no incorpore a la consolidación fiscal a una sociedad controladora cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento en que debió efectuarse la incorporación, hubiera o no presentado el aviso de incorporación, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo, calculado como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al periodo transcurrido desde la fecha en que debió haber



enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice.

Esto también será aplicable en el caso de que la controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más sociedades controladas cuyos activos representan en su conjunto 6% o más del valor total de los activos del grupo que consolide.

Lo anterior también será aplicable en el caso en que se incorporen a la consolidación a una o más sociedades que no califiquen como controladas.

***Aviso de Incorporación.***

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

En el caso de controladas que se incorporen a la consolidación fiscal en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquella en que se notifica la autorización respectiva, la controladora deberá presentar aviso de incorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

En el caso de las sociedades que surjan con motivo de una escisión, la controladora deberá presentar aviso dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.

El artículo 55 del Reglamento de la LISR, establece que el aviso antes referido deberá presentarse ante la autoridad que hubiera otorgado la autorización para consolidar y deberá acompañarse de la siguiente documentación:

- I. En el caso de sociedades de nueva creación, el acta constitutiva que contenga registro de acciones.
- II. En el caso las sociedades constituidas: a) Registro de accionistas firmado por el Secretario del Consejo de Administración o por el Administrador Único. b) Contrato de compraventa o documento fehaciente que pruebe la fecha en que se adquirió el control accionario.

El aviso deberá señalar el ejercicio de la controladora a partir del cual determinarán su resultado fiscal consolidado y el porcentaje de participación accionaria.

## **2.9 Desincorporación de sociedades**

### ***Aviso de Desincorporación.***

Cuando la sociedad deje de calificar como controlada, la controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a



la fecha en que ocurra dicho supuesto. La controlada deberá cumplir las obligaciones fiscales de ese ejercicio en forma individual.

El aviso antes referido, deberá presentarse ante la autoridad administradora que haya concedido la autorización, debiendo señalar en dicho aviso la fecha de desincorporación de una sociedad, así como las causas que dieron origen a la misma.

La controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Aun cuando la LISR no lo establece, en el caso en que la desincorporación ocurra durante los primeros cuatro meses del ejercicio, normalmente, aún no se habría presentado la declaración anual, por lo que no se podría presentar declaración complementaria, sino que los efectos de la desincorporación tendrían que reflejarse en la declaración normal.

Para efectos de lo anterior, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, lo siguiente:

1. Los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deben considerarse como efectuados con terceros, desde la fecha que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación.

TESIS C  
FALLA DE ORIGEN

Los conceptos especiales de consolidación a que se refiere este punto, se actualizará como sigue:

- a) Las pérdidas derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales obtenidas en operaciones con la controladora o con otras controladas, se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos y hasta el mes en que se realice la desincorporación.
- b) Las ganancias derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales obtenidos en operaciones con la controladora o con otras controladas, así como las ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital que provengan de operaciones con la controladora o con otras controladas, se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos y hasta el mes en que se realice la desincorporación.
- c) La deducción por inversión de bienes que hubieran dado lugar a un concepto especial de consolidación se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del periodo en que se efectúa la actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Todos estos conceptos se sumarán o restarán, según corresponda, en la participación consolidable al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que dicha sociedad se desincorpore.

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

Estas pérdidas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate.

Ahora bien, las referidas pérdidas se sumarán en la participación consolidable al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que dicha sociedad se desincorpore.

- III. Las utilidades que se deriven de la comparación del saldo de los registros de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida y el saldo de la CUFIN y del CUFINRE, de cada controladora que se desincorpore, contra los datos consolidados de las mismas cuentas. Estas se adicionará multiplicadas por el factor de 1.5385.

La controladora comparará el saldo del registro utilidades fiscales netas de la controladora que se desincorpora con el saldo del registro utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldo multiplicada por el factor de 1.5385 y se disminuirá del saldo de la cuenta utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

Asimismo, la controladora comparará el saldo del registro utilidades fiscales neta reinvertida de la controladora que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas. En caso de que este último fuera superior al primero, sólo se disminuirá el saldo de la cuenta utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora. Si por el contrario, el saldo de la cuenta utilidad fiscal neta consolidada reinvertida fue inferior al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la controlada que se desincorpora, se considera la utilidad la diferencia entre ambos saldo multiplicada por factor de 1.5385 y se disminuirá del saldo la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la controlada que se desincorpora hasta llevarlas a cero.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**IV. Los dividendos que hubiera distribuido la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de sus cuentas utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida, multiplicado por el factor de 1.5385.**

**Estos dividendos se adicionará actualizados desde la fecha de su distribución y hasta el mes en que se realiza la desincorporación de la sociedad.**

**La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere esta fracción por el factor de 1.5385, se sumará en su totalidad y no en la participación consolidable al cierre del ejercicio.**

**La adición a la utilidad fiscal consolidada o la disminución de la pérdida fiscal consolidada de estos dividendos sólo se efectuará siempre que no se hubiera restado el costo promedio por acción, cuando el impuesto de la desincorporación se calcula con posterioridad a la enajenación del total de las acciones. En caso de haberse efectuado una enajenación parcial de acciones la parte que no se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que se hubiera disminuido en la enajenación referida.**

**Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



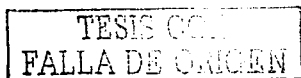
desincorporación. Por el contrario, si resulta una diferencia del impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

#### **Desconsolidación.**

Quando la controladora deje de determinar el resultado fiscal consolidado, estará a lo dispuesto para el caso de desincorporación, por cada una de las empresas del grupo, incluida ella misma. Esto es, aplican las mismas reglas de desincorporación parcial ya que es lo mismo pero a nivel total.

Serán necesarios desconsolidar el grupo si:

- I. Deja de cumplir alguno de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- II. Debe consolidar en los siguientes términos; deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto respectivo, calculado como si no hubiera consolidado, con los recargos correspondientes al período transcurrido desde la fecha en que debió haber enterado el impuesto de cada sociedad de no haber consolidado fiscalmente y hasta que el mismo se realice. Esto también será aplicable en el caso de que la controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más sociedades controladas cuyos activos representan en su conjunto 6% o más del valor total de los activos del



grupo que consolide. Lo anterior también será aplicable en el caso en que se incorporen a la consolidación a una o más sociedades que no califiquen como controladas.

- III. Debe desconsolidar por continuar consolidando por más de un ejercicio a una sociedad que deje de calificar como controlada, hubiera o no presentado el aviso.
- IV. Debe de desconsolidar por no llevar y conservar los registros especiales de consolidación.

En cualquiera de los supuestos anteriores, la controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la consolidación.

Independientemente de los casos arriba señalados, en los que se está obligado a desconsolidar, el grupo podrá optar por dejar de determinar su resultado consolidado, en cuyo caso, la controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación, dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar.

En el caso en que el grupo hubiera optado por dejar de consolidar su resultado fiscal con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación, la controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación, como recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del

impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado, y hasta que el mismo se realice.

De conformidad con el artículo 52 del RLISR, para dejar de determinar el impuesto consolidado, y una vez que hayan transcurrido cinco ejercicios, la controladora deberá solicitar autorización a más tardar dentro de los seis primeros meses del ejercicio por el que se va a dejar de consolidar. Después de ese término y antes de concluir el ejercicio, solamente por causa justificada se podrá otorgar la autorización.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **CAPITULO TERCERO.**

### **MECANICA POR LA QUE ALGUNAS SOCIEDADES PUEDEN CONSOLIDAR.**

**3.1 Mecánica de la consolidación fiscal.**

**3.2 Utilidades y pérdidas fiscales.**

**3.3 Conceptos especiales de consolidación.**

**3.4 Pagos provisionales.**

**3.5 Ventajas y desventajas de la consolidación  
fiscal.**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

66-A

### **3.1 Mecánica de la consolidación fiscal.**

#### **Impuesto Sobre la Renta.**

Por lo que se refiere a la mecánica contenida en las disposiciones fiscales para determinar el resultado fiscal consolidado, cada empresa del grupo debe determinar su resultado fiscal en forma individual.

Posteriormente, la sociedad controladora sumará o restará las utilidades y pérdidas fiscales de las empresas del grupo en proporción a su participación accionaria; asimismo, aumentará o restará su propia utilidad o pérdida fiscal.

Además, adicionará o disminuirá los conceptos especiales de consolidación en proporción a su participación accionaria. Dicha participación accionaria se determinará en base al promedio por día en el ejercicio.

Una vez determinado el resultado fiscal consolidado del grupo, se le aplica la tasa de impuesto correspondiente (34%), con lo que se obtiene el impuesto causado, al cual se le deben restar los pagos provisionales y el ajuste consolidados, para obtener finalmente el saldo a cargo o a favor.

Un aspecto importante a considerar lo representan las pérdidas pendientes de amortizar.



Por lo que se refiere a las pérdidas individuales de cada una de las empresas controladas, las sufridas en el ejercicio se aplican contra las utilidades generadas por otras controladoras.

Las pérdidas de ejercicios anteriores, se aplican contra las utilidades que genere posteriormente la controlada que las hubiera sufrido.

En lo que a las pérdidas consolidadas respecta, las mismas se aplican contra la utilidad consolidada de ejercicios posteriores, siendo susceptibles de actualización; asimismo, pueden aplicarse contra los pagos provisionales consolidados.

Una vez hecha esta breve reseña de cómo se deben consolidar los resultados fiscales, ahora intentaré explicar de una forma más amplia en que consiste el procedimiento de consolidación.

Para efectos de lo anterior, señalaré que una vez obtenida la autorización para consolidar y habiéndose presentado todos los datos de cualquier nueva controladora que se incorpore, la controladora procederá como sigue para determinar su resultado fiscal.

**Cálculo de la base del impuesto.**

- I. **Calculará la utilidad o pérdida fiscal consolidada.**



- II. En caso de que resultare una utilidad fiscal, está podrá disminuirse con el importe de las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, actualizadas por inflación en los términos de la LISR.

Lo anterior se resume como sigue.

Utilidad fiscal consolidada

- Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores

Resultado fiscal consolidado

#### **Impuesto al Activo.**

El régimen de consolidación fiscal para efectos del impuesto al activo resulta obligatorio para aquellas empresas que consolidan para efectos del impuesto sobre la renta.

En este sentido, deben consolidarse las mismas empresas que lo hacen para fines del impuesto sobre la renta.

Por lo que se refiere a la mecánica de consolidación del impuesto al activo, la misma se realiza de la siguiente forma:

Cada empresa determina su impuesto al activo de manera individual, considerando los activos y disminuyendo los pasivos correspondientes.

Por su parte, la sociedad controladora toma los activos y los pasivos de cada una de las controladoras en base a su participación accionaria, considerando los

activos al valor en que se adquirieron por primera vez en el grupo, y determina el impuesto al activo consolidado, debiendo presentar la declaración del ejercicio dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del mismo. Por lo que respecta a los pagos provisionales consolidados, resultan aplicables las reglas generales contenidas en la ley, para lo cual, el cálculo del impuesto se realiza a partir de los datos consolidados del ejercicio anterior.

Las sociedades controladas enteran al fisco el impuesto que corresponde a la participación minoritaria y el flujo restante se lo entregan a su controladora.

### **3.2 Utilidades y pérdidas fiscales.**

La utilidad fiscal se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la ley.

Así tenemos que, la controladora calculará la utilidad o pérdida fiscal consolidada a que se refiere el punto I del apartado anterior, conforme a lo siguiente:

- a) Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a todas las sociedades controladas.





b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las controladas, sin actualización.

Si algunas de las controladas goza de una reducción en el pago del impuesto sobre la renta, la pérdida fiscal se disminuirá en la misma proporción en que gocen de la reducción en el impuesto.

c) Sumará o restará su propia utilidad o pérdida fiscal del ejercicio, según corresponda. En el caso de la pérdida fiscal, ésta tampoco incluirá su actualización.

d) Restará sus propias pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a aquel en que comience a consolidar, pero hasta por el monto de la utilidad fiscal que genere la misma controladora en el ejercicio.

e) Sumará o restará los conceptos especiales de consolidación los cuales se describen en el apartado 3.3.

f) Sumará o restará las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación, así como a la utilidad o pérdida fiscal de las controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

El cálculo antes descrito se resume como sigue:

Sumatoria de utilidades fiscales de las controladas

- Sumatoria de pérdidas fiscales de las controladas

+/- Utilidad (o pérdida) fiscal de la controladora

- Pérdidas individuales de ejercicios anteriores de la controladora



+/- Conceptos especiales de consolidación

+/- modificaciones a los conceptos especiales de consolidación y a la utilidad o pérdida fiscal de controladas de ejercicios anteriores.

Utilidad (o pérdida) fiscal consolidada.

Por lo que respecta a los conceptos especiales de consolidación a que se refiere el inciso e) anterior, se estará a lo siguiente.

- I. En el caso de operaciones de la controladora con alguna de sus controladas, se sumarán o restarán en la participación consolidable que la controladora tenga al cierre del ejercicio en el capital social de la controlada con la que efectuó la operación que dio lugar al concepto especial de consolidación.
- II. En el caso de operaciones entre controladas, la participación consolidable será la menor entre la que la controladora tenga en la adquirente de los bienes o en la enajenante.

### **3.3 Conceptos especiales de consolidación.**

Anteriormente hablamos de los **conceptos especiales de consolidación**, que no son más que las eliminaciones que se llevan a cabo derivadas de las operaciones celebradas entre las propias empresas que conforman el grupo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

En otras palabras, son aquellos que derivan de ciertas operaciones celebradas entre las empresas que conforman el grupo que consolida para efectos fiscales y tienen como objetivo eliminar las utilidades o pérdidas generadas por dichas operaciones, en la participación consolidable, que permitan determinar la utilidad fiscal consolidada sin la incidencia de las mismas.

Bajo este supuesto, existen conceptos especiales de consolidación que se suman y conceptos especiales de consolidación que se restan, para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado.

#### **Conceptos especiales de consolidación que se suman.**

Dentro de los conceptos especiales de consolidación que se suman, encontramos los siguientes:

- Pérdidas por enajenación de terrenos, acciones o bienes depreciables, realizadas entre la controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas del grupo, siempre que hayan sido deducidas en la declaración de la sociedad enajenante.
- Depreciación efectuada por el adquirente de bienes enajenados, tratándose de bienes adquiridos en las operaciones a que se refiere el punto anterior.

- Pérdidas por enajenación de terrenos, acciones o bienes depreciables cuando se enajenan a terceros fuera del grupo.
  
- La ganancia ponderada que se hubiera obtenido por la enajenación de bienes a un tercero, considerando como enajenante al propietario original. Para calcular dicha ganancia se considerará el monto original de la inversión que el bien tuvo con la propietaria original, así como el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que lo adquirió el tercero.

La ganancia ponderada se determinará multiplicando la ganancia obtenida, por el factor que resulte de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fue propiedad de la sociedad controladora y de cada sociedad controlada, por la participación consolidable en la sociedad adquirente de los bienes o en la enajenación de los mismos, la que resulte menor, a la fecha de la enajenación del bien. El producto que se obtenga se dividirá entre el número total de años que el bien fue propiedad de la controladora y de las controladas. La ganancia ponderada será la suma de los distintos productos.

A continuación se ejemplifica el cálculo de la ganancia ponderada, partiendo de los siguientes supuestos:



La controladora H es propietaria de un bien, el cual enajena a la controlada A en enero de 1999.

La controlada A enajena dicho bien a B en enero del 2001 y esta última lo enajena a C en marzo del 2004.

Un año más tarde, C lo enajena a terceros.

La participación de H en cada una de las controladas es la siguiente:

	Accionaria	consolidable
A	75%	45.0%
B	53%	31.8%
C	67%	40.2%

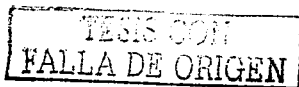
La ganancia obtenida en la operación, considerando el monto original de la inversión que el bien tenía en H, así como la fecha en que ésta lo adquirió, es de \$100,000.

$$A \quad 100,000 * (2 \text{ años} * 45\%) = 15,000$$

6 años

$$B \quad 100,000 * (3 \text{ años} * 31.8\%) = 15,900$$

6 años



C  $100,000 * (1 \text{ año} * 31,8\%) = 5,300$

6 años

Ganancia ponderada **36,200**

**Conceptos especiales de consolidación que se restan.**

Dentro de los conceptos especiales de consolidación que se restan, encontramos los siguientes:

- Ganancias por enajenación de terrenos, inversiones, acciones, partes sociales o bienes depreciables, realizadas entre empresas del grupo, siempre que hayan sido acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante.
- Las ganancias derivadas de fusión liquidación o reducción de capital, que se hubieran acumulado, cuando provengan de operaciones entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- Depreciación que correspondiera al presupuesto original de bienes enajenados entre empresas del grupo.
- Ganancias por enajenación de terrenos, acciones o bienes depreciables cuando se enajenan a terceros fuera del grupo.

La pérdida ponderada que se hubiera obtenido por la enajenación de bienes a un tercero, considerando como enajenante al propietario original. Para calcular dicha pérdida se considerará el monto original de la inversión que dicho bien tuvo con la propietaria original, así como el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que los adquirió el tercero. La pérdida ponderada se calculará aplicando a la pérdida obtenida, el factor que resulte de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fue propiedad de la sociedad controladora y de cada sociedad controlada, por la participación consolidable en la sociedad adquirente de los bienes o en la enajenación de los mismos, la que resulte menor, a la fecha de la enajenación del bien. El producto que se obtenga se dividirá entre el número total de años que el bien fue propiedad de la controladora y de las controladas. La pérdida ponderada será la suma de los distintos productos.

TECIS  
FALLA DE ORIGEN

El cálculo de esta pérdida ponderada será igual al ejemplo anterior aplicable para el caso de la ganancia ponderada

- Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que una controlada tenga antes de incorporarse al régimen de consolidación.

Con objeto de no desconocer el beneficio que a nivel individual tienen las sociedades del grupo de amortizar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, se permite que dichas pérdidas se resten para determinar la utilidad fiscal consolidada, sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la controlada de que se trate.

Tanto las pérdidas como las utilidades se considerarán en la participación consolidable que tenga la controladora en la controlada en forma directa o indirecta al cierre de cada ejercicio.

En los casos en que cambia la participación accionaria de la sociedad controladora en alguna de las controladas, se deben actualizar los conceptos especiales antes señalados, para reflejar correctamente el efecto fiscal que dicho cambio produce, actualizando el impuesto.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



### **3.4 Pagos provisionales.**

Como se sabe, todos los mexicanos debemos contribuir al gasto público a través del pago de los impuestos, por así establecerse en la Constitución. De acuerdo con nuestro sistema tributario son, fundamentalmente, dos impuestos con los que se logra la mayor recaudación por parte del fisco y éstos son el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

En términos generales, estos impuestos se deben pagar por ejercicios fiscales que pueden ser regulares (12 meses) o irregulares (menos de 12 meses), otorgándose un plazo de tres meses posteriores a la terminación del ejercicio para presentar la declaración donde se determina el impuesto a pagar.

Sin embargo, por razones de orden financiero, para que el fisco federal pueda atender sus necesidades del gasto público se ha establecido un sistema en las leyes fiscales mediante el cual los contribuyentes efectúen anticipos a cuenta de su impuesto anual.

Esta situación ha provocado controversias por tratarse de impuestos que su causación se determina hasta el momento de presentar la declaración del ejercicio, como sucede en el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, por lo tanto, no se conoce en el transcurso del ejercicio si se

TEMIS CON  
FALLA DE ORIGEN

obtendrá o no base gravable para estar obligado al pago del impuesto y, en cambio, se hacen anticipos de un impuesto que no se sabe si se causará o no.

Este caso se observa claramente tratándose del impuesto sobre la renta, puesto que es justamente hasta la terminación del ejercicio cuando se conoce si se obtuvo o no utilidad (base gravable) ya que ésta, en términos generales, se determina restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y, por lo tanto, en el transcurso del ejercicio se desconoce esta situación. Al desconocerse por el contribuyente su resultado fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se estime la utilidad que se obtendría con base en un factor de utilidad correspondiente al ejercicio anterior y, en esta forma, se calcula el anticipo. Aun cuando existe la posibilidad de solicitar a la autoridad fiscal la reducción del pago provisional, esto implica realizar un trámite administrativo, además de suponer cuáles serán los resultados finales para que con base en los mismos, se estime también el impuesto a pagar.

Para efectos de determinar los pagos provisionales consolidados, mismos que son obligatorios desde 1989, resultan aplicables las reglas contenidas en el artículo 14 de la ley de la materia, es decir, las reglas normales de pagos provisionales.

En este sentido, es importante mencionar que durante el primer ejercicio en el cual se consolida, tanto la controladora como las sociedades controladas determinan y enteran los pagos provisionales en forma individual, acreditándose en la declaración anual de consolidación, en función de la participación accionaria.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

A partir del segundo año de consolidación, se calcula un coeficiente de utilidad con base en los datos consolidados del ejercicio anterior.

Las empresas controladas enteran al fisco el impuesto que corresponde a la participación minoritaria y el flujo restante se lo entregan a su controladora.

Ahora bien, tenemos que conforme a lo que establece la ley actual, tanto las sociedades controladoras como las sociedades controladas deberán determinar sus pagos provisionales y el ajuste a éstos de manera individual y enterarlos directamente a la SHCP, pudiendo acreditarse hasta por la participación consolidable que se tenga al cierre del ejercicio, contra el impuesto anual consolidado. Además de lo mencionado, por disposición transitoria se estableció que durante los ejercicios 1999 y 2000, la controladora adicionalmente deberá presentar pagos provisionales consolidados considerando sus ingresos y los de todas las controladas en la participación consolidable, pudiendo acreditar contra el pago consolidado los individuales en la participación consolidable.

Esta disposición resulta poco favorable al régimen de consolidación, pues genera una alta probabilidad de que la controladora no cuente con el flujo de efectivo necesario para cubrir el excedente que en su caso represente el pago consolidado, puesto que las controladas entregaron los recursos directamente a la SHCP.

La controladora calculará sus pagos provisionales y el ajuste a los mismos por sus ingresos propios, como si no hubiera consolidación. No obstante, mediante

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

disposición transitoria se establece que, en el caso específico de las controladoras puras, éstas calcularán el pago provisional conforme al procedimiento y reglas establecidas en la LISR, considerando los ingresos propios, el coeficiente de utilidad consolidado determinado con base en los ingresos nominales de todas las controladas y la controladora y en la utilidad fiscal consolidada.

Tanto este pago individual de la controladora y de las controladas, así como el ajuste a los mismos efectivamente enterados, se acreditarán contra el impuesto del ejercicio en la participación consolidable al cierre de éste.

Mediante disposición transitoria se establece que por los ejercicios de 1999 y 2000, las controladoras (puras u operativas) estarán obligadas a efectuar pagos provisionales consolidados conforme al procedimiento y reglas establecidos en la LISR, para lo cual considerarán los ingresos de todas las controladas y los suyos propios en la participación consolidable.

Cabe destacar que aunque la LISR no lo especifica, resultaría lógico asumir que las pérdidas de ejercicios anteriores que las controladoras podrán disminuir para determinar sus pagos provisionales individuales y consolidados serán siempre las consolidadas.

La regla 3.8.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal establece que, en el caso de haber optado por la opción de pago del impuesto al activo, la controladora y las controladas, podrán optar por calcular los pagos provisionales del impuesto al

activo y el ajuste a los mismos que en lo individual les corresponda, conforme al procedimiento previsto en los artículos 7-A y 7-B de la Ley del Impuesto al Activo, y enterar los mismos directamente ante las oficinas autorizadas.

La controladora podrá acreditar contra los pagos provisionales y el ajuste consolidados del impuesto sobre la renta o del impuesto al activo, los pagos efectuados conforme a lo anterior, en la participación consolidable. Para ello, la controladora calculará los pagos provisionales consolidados del impuesto al activo con base en el mismo impuesto del ejercicio inmediato anterior que resulte de considerar tanto el valor del activo como el valor de las deudas de sus controladas y los propios, en la participación consolidable.

Para poder aplicar lo anterior, tanto la controladora como las controladas deberán ejercer la misma opción

### **3.5 Ventajas y desventajas de la consolidación fiscal**

Dentro de las primeras ventajas del régimen en estudio, a continuación señalamos las más importantes.

- Permite integrar las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conforman el grupo, y determinar el impuesto sobre la renta sobre esta base; de esta manera, se logra que las pérdidas que se tengan en algunas empresas del

grupo se amorticen de inmediato contra las utilidades de otras empresas integrantes del mismo grupo.

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

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

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

\* Otra ventaja del régimen es que se permite efectuar los pagos provisionales consolidados.

\* Lo anterior tiene como ventaja centralizar la tesorería del Grupo para llevar a cabo el pago de los impuestos, en virtud de que la parte del interés minoritario se

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

entera directamente al fisco, y la parte consolidada se fluye a la controladora. Si el pago provisional consolidado resulta inferior a los determinados individualmente, la controladora tendrá flujos de efectivo adicionales debido a los recursos canalizados por sus controladas.

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

Estas operaciones son eliminadas del resultado consolidado en la proporción en que la sociedad controladora participe en las controladas.

No obstante lo anterior, también existen algunas desventajas en el régimen de consolidación fiscal como lo son:

\* Una vez adoptada la opción, la obligación de consolidar se vuelve prácticamente imposible evitar, salvo que se logre contar con autorización de las autoridades fiscales.

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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

De cualquier forma, el régimen de consolidación es una buena opción que las empresas pueden adoptar para lograr un mejor rendimiento y poder asegurar su subsistencia en este mundo, donde la competencia y la incursión de las grandes industrias es cada vez mayor en este sistema globalizado, que cada vez exige más de las leyes y gobierno de nuestro Estado para apoyar la economía nacional.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## CONCLUSIONES

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

86-A

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** Las sociedades mercantiles tienen el papel principal dentro de este régimen, debido a que son el eje sobre el cual gira el sistema de tributación consolidado, por lo que es necesario saber aunque sea de una manera breve, su origen y desarrollo a través de la historia, desde que aparecen para la realización de un fin específico y concreto hasta las sociedades que conocemos hoy en día y que regula la Ley General de Sociedades Mercantiles.

**SEGUNDA.** Las sociedades que integran el régimen de consolidación fiscal conservan su personalidad jurídica de manera independiente, es decir, el régimen de consolidación fiscal supone la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual, pero que pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado.

**TERCERA.** Es una realidad irrefutable que en la actualidad las empresas han tenido que organizarse a través de estructuras corporativas, obedeciendo al desarrollo e integración de las economías en un ambiente de globalización y la evolución en la forma de hacer negocios ha llevado a las

empresas a la necesidad de formar parte de un mismo grupo de intereses económicos con fines comunes. Hoy en día vemos que en el mundo, la mayor parte de las relaciones económicas se llevan a cabo por grupos de empresas.

**CUARTA.** La consolidación fiscal no representa un sacrificio para el fisco, ya que no es un subsidio, al no implicar el no pago de impuestos, sino el diferimiento de los mismos ya que a lo largo de un cierto número de años, que se estima en tres, los ingresos que recibe el fisco bajo la consolidación y la no consolidación son los mismos.

En el primer año, la empresa A obtiene un ingreso de cien pesos y la B una pérdida de cien. Bajo el régimen normal, la empresa A paga 35 pesos de impuestos y la B no paga impuestos porque perdió. Bajo la consolidación, las pérdidas de la B se compensan contra las de la A y no se pagan impuestos ese primer año.

En el segundo año, la empresa A pierde mientras la B gana. Bajo el régimen normal, ninguna empresa paga, ya que la A perdió y la B puede aplicar las pérdidas del año pasado contra las utilidades de ese ejercicio. Bajo la consolidación tampoco se pagan impuestos.

En el tercer año, ambas empresas ganan cien pesos, y bajo el régimen normal, la A no paga porque compensa las utilidades de ese año con las pérdidas del año anterior, y la B paga 35 pesos de impuestos. Sin embargo,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

bajo el régimen de consolidación, A y B juntas ganaron 200 pesos, por lo que el pago correspondiente será de 70 pesos. Al cabo de los 3 años, los impuestos pagados por las dos empresas bajo ambos regímenes son exactamente los mismos, por lo que la consolidación no representa estímulos o subsidios fiscales.

Es importante señalar que para efectos de este régimen, sólo pueden ser consolidables el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo.

**QUINTA.** El régimen de consolidación fiscal que se analiza no es de forma alguna un régimen privilegiado, sino completamente neutral; esto es, que un grupo conformado por varias empresas esté en igualdad de condiciones respecto a otro que conste de una sola entidad jurídica con varias divisiones.

**SÉXTA.** El régimen de consolidación fiscal, es una opción que permite a una sociedad tenedora de acciones llamada controladora, determinar su resultado fiscal consolidado, tomando en cuenta para tales efectos su utilidad o pérdida fiscal y las utilidades o pérdidas del mismo ejercicio de las sociedades en las que posea una determinada participación accionaria; es decir, de las sociedades controladas. Así mismo, permite eliminar las operaciones entre compañías del mismo grupo, gravándoles bajo una sola base para el pago del impuesto sobre la renta logrando así una carga fiscal más equitativa.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**SÉPTIMA.** Lo que se pretende con este régimen es enterar en una sola declaración fiscal, los resultados obtenidos por todas las empresas que conforman un grupo de interés económico común. Por lo que, para evitar una inseguridad jurídica para los contribuyentes, todas las disposiciones relativas al régimen de consolidación fiscal que se encuentren plasmadas en la Resolución Miscelánea Fiscal, deben ser incluidas al texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**OCTAVA.** Es conveniente que los grupos conformados en varias empresas que no consolidan y a los que por cualquier razón no les convenga fusionarse en una sola empresa, evalúen las ventajas y posibles desventajas de optar por este esquema, para lo cual deberán cumplir con obligaciones adicionales y llevar controles y registros específicos que incrementarán la carga administrativa, pero que pueden justificarse sobradamente con el beneficio de eliminar varias desventajas financieras que pudieran tener actualmente por no consolidar.

**NOVENA.** El régimen de consolidación fiscal ofrece ciertas ventajas a los integrantes del grupo de interés económico, es decir, permite determinar el impuesto sobre la renta bajo una base, de esta manera se logra que las pérdidas que se tengan en unas empresas se puedan amortizar de manera inmediata contra las utilidades de otras empresas integrantes del mismo grupo, también permite efectuar los pagos provisionales de manera

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

consolidada, lo cual tiene como ventaja centralizar la tesorería del grupo para llevar a cabo el pago de los impuestos, además en este régimen se elimina el pago del impuesto sobre la renta en la enajenación, entre empresas del grupo, de acciones, inversiones y otros bienes.

**DÉCIMA.** Entre las desventajas que presenta este régimen para los contribuyentes, se encuentran las de que una vez adoptada la opción de consolidar resultados se debe seguir haciéndolo por lo menos durante los siguientes cinco ejercicios, salvo que se cuente con autorización de las autoridades fiscales para dejar de hacerlo. Otra desventaja la constituye la situación de que se incorporen sociedades controladas, debido a que no se podrá disfrutar de este beneficio sino hasta el ejercicio siguiente en el que se pueda empezar a consolidar.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## BIBLIOGRAFIA

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## BIBLIOGRAFIA

- Arilla Villa, Manuel, Derecho Económico y Fiscal, Editorial Cárdenas Editores, México, 1985.
- Barrera Graf, Jorge, Instituciones de derecho mercantil, Editorial Porrúa, México, 1994.
- Baz González, Gustavo, Curso de Contabilidad de Sociedades, Editorial Porrúa, México, 1989.
- Calvo Nicolau, Enrique, Comentarios a la reforma fiscal, Editorial Themis, México, 1999.
- Cárcamo Sabido, Layda, Descripción y Análisis Crítico de la Consolidación Fiscal en 1999, Editorial Themis, 1999.
- Domínguez Orozco, Jaime, Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Activo, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 1995.
- Escuela Superior de Comercio y Administración, Estados Financieros Consolidados y Métodos de Participación, Editorial Trillas, Tercera Reimpresión, México, 1983.
- García Rendón, Manuel, Sociedades Mercantiles, Editorial Harta, México, 1993.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



- Mantilla Molina, Roberto. Derecho mercantil, México, Editorial, Porrúa, 1986.
- Morales Ma. Elena, Contabilidad de Sociedades, Editorial Mc Graw Hill, México, 1996.
- Perdomo Moreno, Abraham, Sociedades Mercantiles, México, Editorial ECASA, 1996.
- Pulido Avalos, Juan, Curso Práctico de Consolidación Fiscal, Centro de Estudios Fiscales, S. C., México, 2001.
- Rodríguez y Rodríguez, Joaquín. Curso de derecho mercantil, Editorial Porrúa, México, 1994.
- Mantilla Molina, Roberto Derecho mercantil, introducción, conceptos fundamentales, sociedades, Editorial Porrúa, México, 1986.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## OTRAS PUBLICACIONES

- Meijem Enrique Sylvia, Análisis del régimen de Consolidación fiscal, 2000.
- Price Waterhouse Coopers, Temas seleccionados en materia de consolidación fiscal, N° 12, 2002.
- Sánchez Galguera Luis, Consolidación Fiscal, Algunas Consideraciones Sobre la Conveniencia de Implementarla en Grupos de Empresas.
- Servicio de Administración Tributaria, Estudio de la consolidación fiscal, México, 2000

## REVISTAS.

\* Aubert Blanca, P., Horizonte fiscal, México Capital Editores, núm 28, diciembre de 1994, pp. 4 a 6.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código de Comercio.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Activo
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo
- Resolución Miscelánea Fiscal.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN