

**CAPITULO I**

**CONCEPTOS**

**Y**

**DEFINICIONES**

**1.- INTRODUCCION A  
LA CONSOLIDACION  
FISCAL**

## CAPITULO I CONCEPTOS Y DEFINICIONES

### 1. INTRODUCCION A LA CONSOLIDACION FISCAL

La Consolidación Fiscal es un sistema neutro de tributación fiscal en el que un Grupo de Empresas separadas legalmente por necesidades; como diversidad de sindicatos, actividades, situaciones, socios minoritarios, etc; pero que responden a un mismo interés común, determinan conjuntamente un sólo Resultado Fiscal y por consecuencia un sólo impuesto.

La filosofía de la Consolidación Fiscal es la de considerar a un Grupo de Empresas que son poseídas por los mismos accionistas directa o indirectamente como si fuera una sola entidad económica para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

La Consolidación es indispensable para los accionistas, Banqueros, acreedores, etc., ya que a través de ella se logra conocer el resultado real de un Grupo de Empresas que, por razones diversas se ha visto en la necesidad de constituirse en distintos entes jurídicos, lo que permite valorar adecuadamente el patrimonio y solvencia de dicho Ente Económico. Esta necesidad ha sido reconocida por la Comisión Nacional de Valores y los Principios Internacionales de Contabilidad, obligando a los Grupos de Empresas a consolidar sus Estados Financieros, con el objeto de dar a conocer sus resultados reales.

En el momento en que surgió en la Ley del Impuesto Sobre la Renta la idea de Consolidar los Resultados de un Grupo de Empresas como una Entidad Económica, en México se dió un gran avance en materia tributaria en este impuesto, ya que se adecuó nuestro Sistema Fiscal a la situación actual del mundo de los negocios y se acercó más a las legislaciones de economías avanzadas de otros países, siendo éste último hecho un objetivo que debe permanecer presente en lo sucesivo, debido a los esfuerzos del Gobierno Federal para abrir al País a una Economía Internacional.

La consolidación fiscal tiene su justificación en el hecho de que al conjuntar sus resultados se puedan combinar, las pérdidas y utilidades, permitiendo de esta forma generar recursos para apoyar a las Empresas perdedoras en tanto logren su maduración.

**2.- ORIGEN DE LA  
CONSOLIDACION  
FISCAL**

## CAPITULO I

### 2. ORIGEN DE LA CONSOLIDACION FISCAL

En el sexenio del Presidente Lic. Luis Echeverría A., el 19 de Junio de 1973, surgió un Decreto de Estímulos Fiscales a aquellas sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país. (Unidades de Fomento).

Estas Unidades de Fomento fueron creadas con la finalidad de promover la inversión mexicana, regular y aminorar la inversión extranjera, dirigiéndose a los sectores manufacturero y turístico. También buscaba crear nuevos polos de desarrollo económico en diversas zonas del país, con la idea de iniciar la desconcentración industrial.

Los estímulos otorgados en el decreto, eran los siguientes:

- a) No acumular las ganancias por la enajenación de acciones.
- b) No retener impuesto sobre dividendos pagados.
- c) Consolidar operaciones
- d) Eliminar del resultado fiscal, el producto de la enajenación de terrenos entre las sociedades integrantes del Fomento.

Además, para la obtención de tales estímulos, era necesario cumplir entre otros, con los siguientes requisitos:

1. Comprobar un incremento en las ventas y servicios equivalente a un tanto por ciento compuesto por la suma del Índice de crecimiento de la actividad industrial del país y el 20% de dicho Índice.
2. Obtener incrementos en por lo menos cinco de las siguientes actividades:
  - a) Mexicanización de Sociedades con mayoría de inversión extranjera.
  - b) Creación de nuevos empleos.
  - c) Desarrollo tecnológico nacional.
  - d) Creación de empresas industriales y de turismo.
  - e) Aumento de las exportaciones.
  - f) Sustitución de importaciones.
  - g) Inversiones en zonas de menor desarrollo económico relativo.
  - h) Industrialización de recursos naturales.
  - i) Ampliación de empresas industriales y de turismo, y
  - j) La Colocación de sus acciones entre el gran público inversionista.

En la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 1982, se planteó suprimir el Decreto de estímulos a las Sociedades y Unidades de Fomento por varias razones:

- a) Constituye un incentivo que, por lo estricto de los requisitos, sólo ha estado al alcance de las grandes empresas.
- b) Es conveniente (para la autoridad) suprimir la exención a las ganancias de capital por enajenación de acciones de las sociedades de fomento.
- c) Incorporar un sistema general y optativo de Consolidación de Resultados dentro de la Ley de I.S.R.

Por consiguiente, en disposición transitoria para 1982, se estableció la supresión del citado decreto además de poner como fecha límite al 31 de Diciembre de 1983, tomar la opción a las sociedades de fomento a consolidar sus resultados conforme al Capítulo IV del título II de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1o. de Enero de 1982.

Las alternativas fundamentales de este Régimen nuevo eran sin lugar a dudas las siguientes:

- La amortización de Pérdidas en forma inmediata contra las utilidades generadas por las otras compañías del mismo grupo.
- Aprovechar la deducción adicional en forma consolidada.
- Libre flujo de dividendos entre las empresas del Grupo provenientes de superavit por revaluación que a través de resolución miscelánea permitía que se pagaran sin retención alguna, siempre y cuando dichos dividendos no salieran del Grupo.

**3.- SIGNIFICADO DE  
LA CONSOLIDACION  
FISCAL**

### 3. SIGNIFICADO DE LA CONSOLIDACION FISCAL

Es un sistema de tributación cuyo principal objetivo es el de establecer un régimen neutral de gravamen susceptible de aplicarse a grupos de intereses económicos comunes, mediante la determinación de un resultado fiscal único y en el cual la compensación de resultados pérdida y utilidad fiscal, permiten liberar recursos financieros con la finalidad de que se reinviertan en la actividad productiva.

Este sistema tiene las características siguientes:

- Es un régimen opcional.
- Una vez ejercida la opción, se contrae la obligación de seguir consolidando.
- Se necesita la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dejar de tributar en este régimen.
- La opción de ejercer la consolidación se lleva a cabo con independencia total en la presentación de declaraciones anuales individuales de las empresas que forman un grupo de intereses económicos comunes.
- Mediante autorización de la S.H.C.P., la consolidación la puede realizar cualquier sociedad mercantil residente en México o aquella empresa que resida en el extranjero que cumplan con los requisitos que establece dicho régimen.
- Se puede aplicar cuando existe un grupo de empresas con intereses económicos en común, y en atención a la participación accionaria y control efectivo que se tenga.
- Existen empresas que debido a su actividad, objeto social y situación fiscal, no es posible incorporar.



## **CAPITULO II**

**MARCO**

**TEORICO**

**1.- ESTRUCTURA DE  
LA CONSOLIDACION  
FISCAL**

## CAPITULO II "MARCO TEORICO"

### 1. ESTRUCTURA DE LA CONSOLIDACION FISCAL

#### I. CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADORA.

El régimen de Consolidación Fiscal está constituido por una Sociedad Controladora, una sociedad subcontroladora (según el caso) y dos o más sociedades controladas.

Sociedades Controladoras, Consolidantes o Compañía Dominatriz.

Concepto de Controladora: Es una Sociedad Mercantil que posee más del 50% de las acciones comunes con derecho a voto de otra u otras sociedades mercantiles, de manera directa o indirecta.

Las Sociedades Mercantiles que consolidan en México, en su gran mayoría son empresas denominadas "Holding", que tienen como objeto Social la Constitución y participación en el capital de sociedades, para obtener la mayoría accionaria con el propósito de canalizar los recursos financieros que derivan de los dividendos cobrados, y créditos obtenidos a las controladas en función de los planes de desarrollo que cada una de ellas tenga.

Las Sociedades Mercantiles mencionadas anteriormente, deben estar reconocidas por la Ley General de Sociedades Mercantiles (art. 1), como son:

- A) NOMBRE COLECTIVO
- B) COMANDITA SIMPLE
- C) RESPONSABILIDAD LIMITADA
- D) ANONIMA
- E) COMANDITA POR ACCIONES, Y
- F) COOPERATIVA

Todas tienen personalidad jurídica distinta de los accionistas que las integran y son constituídas mediante aportaciones a través de un Capital Social.

Como en el párrafo anterior se menciona que deben ser propietarias en más del 50% de sus Acciones con derecho a voto, se desprenden los siguientes comentarios:

- a) La propiedad de las Acciones, puede ser directa o indirecta.
- b) La L.G.S.M. define el concepto de Acciones con derecho a voto limitado como sigue:

- Aquellas que lo tengan limitado.
  - Aquellas que en los términos de la Legislación Mercantil se denominen acciones de goce.
- c) La L.G.S.M. (art. 113) también establece que cada acción tendrá derecho a un voto, pero se podrá acordar que en las Asambleas Extraordinarias algunas acciones no puedan votar en ciertas resoluciones (Aumento y disminución de Capital, emisión de obligaciones, etc.). A cambio de esta limitación, se debe pagar un dividendo preferente y acumulativo del 5% anual y en caso de liquidación de la sociedad, éstas se reembolsarán antes que las ordinarias.

En el caso de aquellas sociedades que no están constituidas por Acciones, se considerarán las partes sociales en lugar de las Acciones con derecho a voto, siempre y cuando no lo tengan limitado.

Estas Sociedades son las siguientes:

- En comandita simple.
- En nombre colectivo.
- De responsabilidad limitada.

## II.- REQUISITOS PARA SER SOCIEDAD CONTROLADORA.

Para que una sociedad tribute en el régimen de Consolidación fiscal como controladora, debe cumplir con los siguientes requisitos.

- A) Ser una Sociedad Mercantil residente en México. La LISR (art. 10.) establece que están obligados al pago del impuesto los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El Código Fiscal de la Federación (art. 9) establece que son residentes en territorio nacional "Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de su negocio"; así mismo, se indica que "Salvo prueba en contrario, "se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en Territorio Nacional".

- B) Que sean propietarias de más del 50% de las Acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.
- C) Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades.

Para estos efectos no se computarán sus acciones que se coloquen entre el gran público inversionista de conformidad con la Regla No. 41 de la Resolución Miscelanea de 1990 dictada por la S.H.C.P.:

Las acciones a que se refiere el párrafo anterior, son las que se mencionan en el "Anexo 3" de esta resolución, el cual aparece publicado en el D.O.F. en la fecha en que corresponda.

Es decir, que en el D.O.F. se dará a conocer el nombre de la sociedad que inscribe sus acciones en la Bolsa Mexicana de Valores para dar cumplimiento a las disposiciones fiscales antes citadas.

Por lo tanto:

- A) Si la empresa tiene autorización para cotizar sus acciones en bolsa, no aplica la limitante para que un accionista mayoritario sea persona moral ni tampoco a que inscriba el 100% de ellas.
- B) Las acciones que están en Bolsa, se considera que son propiedad de personas físicas.

#### **SOCIEDADES CONTROLADORAS CON PARTICIPACION MAYORITARIA EXTRANJERA**

Con motivo de la próxima apertura comercial y la política de atraer inversión extranjera, se hacía preciso que pudieran optar por el régimen de consolidación fiscal las empresas controladoras residentes en México que mayoritariamente tuvieran inversión extranjera. A partir de 1991 se permite el régimen de consolidación fiscal a las sociedades cuyas acciones en más de un 50% pertenezcan a una sociedad residente en el extranjero, pero sólo cuando México tenga celebrado con el país de residencia de la sociedad extranjera un acuerdo amplio de intercambio de información. Esta última expresión se refiere a acuerdos que produzcan el flujo de información entre los países contratantes en un tratado bilateral sin necesidad de petición expresa. En cambio los acuerdos de intercambio de información como el que actualmente tiene celebrado México con los Estados Unidos de Norteamérica (Publicado en el D.O.F. el 23 de Enero de 1990) y con Canadá (publicado en el D.O.F. del 15 de Agosto de 1991), sólo incluyen el proporcionar información a petición de parte, por lo que no tiene el carácter "amplio" al que alude la LISR.

## **SOCIEDADES DE "INVERSION DE CAPITALES" COMO CONTROLADORAS**

Las Sociedades de Inversión (SINCAS) tienen por objeto la adquisición de valores y documentos seleccionados de acuerdo al criterio de diversificación de riesgos, con recursos provenientes de la colocación de las acciones representativas de su capital social entre el gran Público Inversorista.

Para la organización y funcionamiento de las sociedades de inversión se requiere previa autorización de la Comisión Nacional de Valores, que la otorgará o denegará discrecionalmente.

Las autorizaciones son intransmisibles y se referirán a alguno de los siguientes tipos de sociedades:

- Sociedades de Inversión Comun.
- Sociedades de Inversión de Renta Fija, y
- Sociedades de Inversión de Capitales.

Las Sociedades de Inversión deberán organizarse como Sociedades Anónimas, con apego a las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

A partir de 1991 se establece que las Sociedades de Inversión de Capital podrán consolidar para efectos fiscales los resultados de sus controladas, no obstante que no posean más del 50% de su capital social.

Se requiere sin embargo, que tengan control efectivo de las Sociedades Controladas y que éstas últimas no consoliden para efectos fiscales con algún otro grupo.

Considero que esta modificación tiene por objeto propiciar el desarrollo de las Sociedades de Inversión de Capitales; como lo demuestra el hecho de que tienen un régimen especial de acumulación de intereses, ganancia inflacionaria y enajenación de acciones.

Abundando con respecto a los "SINCAS" nos encontramos ante una inversión de riesgo, toda vez que el objetivo que persiguen consiste en promover proyectos, empresas, etc., para que sus planes a futuro resulten viables, lo que permitirá que el valor de la acción aumente o disminuya en relación con el éxito o fracaso del proyecto financiado.

### CONSOLIDACION POR NIVELES

La Consolidación por niveles resulta cuando una Controladora "B" es Sociedad Controlada de una Controladora "A" y que a su vez "B" tiene una o varias Controladas "C" y "D". Para mayor entendimiento veamos el siguiente cuadro.

SOCIEDAD CONTROLADORA	CONTROLADORA "A"	
		60%
	CONTROLADORA "B"	
		70%
SOCIEDADES CONTROLADAS	CONTROLADA "C"	
		70%
	CONTROLADA D	

A partir de 1991 se permite la Consolidación por niveles, lo que equivale a una subconsolidación en la Sociedad "B".

Se establece sin embargo una limitación consistente en que el resultado fiscal consolidado de "A" después de incorporar la subconsolidación, en ningún caso podrá ser inferior al que se obtendría de no consolidar por niveles.

Esto obedece a que no se ha logrado resolver, como incorporar en la Consolidación Fiscal los resultados de años anteriores de empresas que, como en el caso de "D", no se venían incorporando en la Consolidación Fiscal.

Esta modificación también resuelve el problema que se presenta cuando una controladora adquiere las acciones de otra empresa que hasta entonces venía fungiendo también como controladora que consolidaba para efectos fiscales.

Otra limitación práctica en la operación para las subcontroladoras sería que no se hicieron los ajustes correspondientes a la redacción de las disposiciones relativas al cálculo de la CUFIN ni al Costo Fiscal de las Acciones emitidas por la subcontroladora.

### **III.- CONCEPTO DE SOCIEDAD CONTROLADA**

#### **POR MAYORIA ACCIONARIA**

Son aquellas sociedades mercantiles en las cuales más del 50% de sus Acciones con derecho a voto son propiedad de otra sociedad mercantil, ya sea en forma directa o indirecta.

#### **POR CONTROL EFECTIVO**

Son aquellas sociedades mercantiles en las cuales a pesar de que otra sociedad no posea más del 50% de sus Acciones con derecho a voto, sí ejerce un control efectivo sobre las mismas.

#### **CASOS EN QUE EXISTE UN CONTROL EFECTIVO**

- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate, se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate.
- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia tal que intervenga preponderantemente en las operaciones de la empresa (puede ser menor al 50% y mayor del 25%).

#### **OPCIONES PARA INCLUIR EN LA CONSOLIDACION A SOCIEDADES CONTROLADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

La posibilidad de considerar sociedades controladas a aquellas sociedades residentes en el extranjero será cuando:

- a) En las que tengan la sociedad controladora participación accionaria indirecta en países con los que se haya firmado acuerdo de intercambio de información.
- b) Tratándose de sociedades residentes en el extranjero en países con los que tenga este acuerdo, tengan la controladora o las controladas junto con otras personas físicas o morales una participación superior al 50%.
- c) Las sociedades residentes en el extranjero en países con acuerdo de intercambio de información, siempre y cuando las utilidades que vayan a incorporarse se determinen conforme a las disposiciones aplicables a personas morales establecidas en el Título II de LISR.



Adicionalmente, se limita la deducción de las pérdidas generadas por las controladas en el extranjero, señalando que sólo podrán disminuirse de las utilidades fiscales que genere la misma controlada en los cinco ejercicios posteriores, por lo que ésta opción equivale a incorporar únicamente las utilidades generadas en el extranjero, limitando los posibles beneficios que pudiera representar y atenta contra la equidad y simetría del sistema.

Estas disposiciones son entendibles, pues se estima que su aplicación será muy difícil, sobre todo en lo que respecta a términos de inflación que se toman en cuenta para determinar la utilidad fiscal (Ganancia o pérdida inflacionaria, intereses deducibles o acumulables). Por ejemplo, es evidente que no podrán aplicarse los índices de inflación que publica el Banco de México a créditos y deudas generados en otros países con inflación distinta de la que se tenga en el nuestro. Se estima que esta nueva disposición requiere de una amplia reglamentación.

Por otra parte en la medida en que culmine la plena apertura comercial con Estados Unidos y Canadá; es indudable que el esquema anterior tenga que adecuarse, ya que de no ser así se corre el riesgo de que las empresas mexicanas soporten una carga fiscal en exceso que pueda provocar costos mayores y por consecuencia pérdida de competitividad en el extranjero.

#### **SOCIEDADES CONTROLADAS QUE GOCEN DE REDUCCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Las Sociedades que en los términos de la Ley de I.S.R. (art. 13) gocen de una reducción del impuesto (agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras), incorporarán la utilidad o pérdida fiscal que corresponda, disminuída en la proporción en que gocen de la reducción del impuesto.

Esta modificación corrige la omisión que se tenía en la Ley I.S.R. para evitar que se presenten alteraciones en la Consolidación por la inclusión de utilidades fiscales al 100% de estas controladas, siendo que el impuesto a su cargo se determina en una cantidad inferior.

#### **IV) SOCIEDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADORAS NI CONTROLADAS.**

No tendrán el caracter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

- A) Las personas morales con fines no lucrativos, reguladas en el título III de LISR (personas morales no contribuyentes); y comprenden entre otras las siguientes.-
- Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
  - Asociaciones patronales.
  - Camaras de comercio e Industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como los organismos que las reúnan.
  - Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
  - Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o comunidades de riego, previa la concesión o permiso respectivo.
  - Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.
  - Sociedades cooperativas de consumo.
  - Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.
  - Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.
  - Partidos Políticos y entidades de Derecho Público.
- B) Las instituciones de Crédito, de seguros o de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito, Casas de Bolsa, y casas de cambio.

Son instituciones de crédito, las instituciones de derecho público con personalidad jurídica y patrimonio propios. Son creadas por decreto del Ejecutivo Federal (art. 9 LB).

Son organizaciones auxiliares de crédito los Almacenes Generales de Depósito, las Arrendadoras Financieras, las Uniones de crédito, Empresas de Factoraje Financiero, y las demás que otras leyes consideren como tales (art. 3 LGOAAC).

Las Casas de Bolsa son aquellas sociedades que obtienen su inscripción en la Sección de Intermediarios del Registro Nacional de Valores e Intermediarios; y por este hecho, da la calidad de intermediario en el mercado de valores. Por lo tanto, los intermediarios en el mercado de valores se considerarán Casas de Bolsa o Especialistas Bursátiles (art. 21 LMV).

Son instituciones de Seguros aquellas que se organicen y funcionen como tales y sociedades mutualistas de seguros, con la aprobación de la S.H.C.P. mediante concesión otorgada discrecionalmente, junto con la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros (art. 5 LGIS).

Las instituciones de Fianzas, tienen por objeto otorgar fianzas a título oneroso, y se consideran organizaciones auxiliares de crédito (art. 7 LGIF).

C) Los residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país, excepto aquellas que se encuentren en algún país donde se tenga celebrado acuerdo Amplio de intercambio de información.

D) Aquellas que se encuentren en liquidación.

Las sociedades que están en liquidación (art. 229 LGSM) son aquellas que: "ha expirado el tiempo fijado en el contrato social, por imposibilidad de seguir realizando el objeto social o por haberse consumado, por acuerdo de los Accionistas de disolución, porque el número de accionistas llegue a ser menor al mínimo que establece la ley y por la reducción de las dos terceras partes de su capital social".

La situación de liquidación se inicia al terminar la de disolución por haber cumplido los requisitos legales de ésta última; su duración es hasta en tanto no se hayan llevado a cabo las operaciones y requisitos necesarios, para desligar totalmente a la sociedad de sus obligaciones ante terceros o con los socios, o de estos entre sí como miembros de la sociedad.

E) Las personas Morales que estén dentro de la clasificación del Régimen simplificado de las Personas morales y que paguen el I.S.R. bajo esta designación (título II-A LISR).

Este régimen incluye a aquellas que se dediquen exclusivamente a actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras, y Silvícolas, así como al autotransporte terrestre de carga y de pasajeros.

La idea central de excluir de la consolidación como controladora y controladas a las sociedades y organismos mencionados anteriormente, radica fundamentalmente en:

1.-Agrupar sociedades que tengan similitud en el procedimiento para obtener sus Resultados Fiscales.

2.-Agrupar sociedades que tengan un fin y un interés económico común.

3.-Desligar aquellas que no fueron constituidas, o su actividad no les permite realizar actividades comerciales que representen una utilidad monetaria.

**2.- REQUISITOS PARA  
OBTENER LA  
CONSOLIDACION  
FISCAL**

## 2.- "TRAMITES Y REQUISITOS PARA OBTENER LA CONSOLIDACION"

La sociedad controladora podrá determinar su Resultado Fiscal Consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumplan estos requisitos:

A) Que la sociedad Controladora cuente con la autorización por escrito de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para determinar su Resultado Fiscal Consolidado. Esta deberá obtenerse a más tardar el día de terminación de su ejercicio fiscal por el cual desee determinar dicho resultado (art. 51 RLISR).

La solicitud de autorización referida anteriormente, deberá presentarse ante la S.H.C.P.-DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS-DIRECCION DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE-SUBDIRECCION DE AUTORIZACIONES "B" DEPARTAMENTO DE AUTORIZACIONES DE SOCIEDADES CONTROLADORAS; y acompañarse con la siguiente documentación.

1. Conformidad de representante legal de cada una de las sociedades controladas obligandose a cumplir con los requisitos establecidos en la ley I.S.R.
  2. Presentar copia de las declaraciones anuales de I.S.R. de la controladora y controladas del ejercicio anterior.
  3. Copia del dictámen fiscal con todos sus anexos del último ejercicio.
  4. Copia certificada de Asambleas de Accionistas de movimientos de Capital Social para integrar dicho capital a la Fecha de la solicitud.
  5. Distribución del Capital social de la controladora y de cada una de las controladas detallando los accionistas de cada una de ellas.
  6. Relación de las inversiones en acciones que tengan la Controladora y Controladas en otras sociedades.
  7. Documento en el que se detalle las sociedades en que se tenga control efectivo directa o indirectamente.
- B) Que la sociedad controladora cuente con la autorización por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas.
- C) Que se obliguen a dictaminar todas las Sociedades que integran el Grupo sus Estados Financieros para efectos Fiscales.

D) Formular análisis comparativo referido a los cinco ejercicios inmediatos anteriores, de la suma de los resultados fiscales e impuestos consolidados actualizados contra la suma de los resultados fiscales individuales actualizados de las sociedades controladora y controladas y del impuesto a cargo actualizado que les hubiera correspondido a cada una de ellas de no haber optado por consolidar el Resultado Fiscal; a fin de determinar cualquier diferencia de impuesto no pagado con motivo de haber optado por la consolidación fiscal. La diferencia del impuesto se enterará sin causación de recargos al presentar la declaración de consolidación de cada ejercicio.

Opción para cumplir con el Inciso anterior:

Publicada en la primera Resolución que reforma adiciona y deroga a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1991, publicada en el D. O. F. del 15 de Marzo de 1991.

Se considera que se cumple con el requisito del inciso D), cuando las pérdidas fiscales de base Nueva (título II) sufridas en los ejercicios terminados a partir del 10. de Enero de 1987 que se hayan disminuido para calcular su resultado fiscal consolidado, se determinen en su totalidad conforme a las disposiciones del título en que fueron obtenidas.

Además de las pérdidas fiscales ajustadas del título II, las pérdidas fiscales ajustadas a que se refiere el artículo 809 de LISR vigente hasta el 31 de Dic. de 1990 (mecanismo de transición) sin efectuar la reexpresión mencionada en este artículo, cumplirán lo previsto en la fracción D) siempre que éstas pérdidas se disminuyan conforme a las disposiciones de amortización de pérdidas vigentes en el ejercicio en que las sufrieron, o sea con la reexpresión.

Por otra parte, las sociedades que no "hayan obtenido" Pérdidas fiscales de las mencionadas anteriormente, se considera que cumplen con la fracción D), y no tendrán que hacer dicha comparación.

Por lo tanto, cumplen con la fracción D) los contribuyentes que:

-- Den marcha atrás a las pérdidas amortizadas provenientes de períodos terminados hasta el 10. de enero de 1987 que no fueron reexpresadas.

-- Den marcha atrás a las pérdidas amortizadas provenientes del período de transición que fueron aplicadas en otro título.

-- Que no hubieran obtenido Pérdidas Fiscales en estos períodos.

Los contribuyentes que optaron por aplicar lo dispuesto en párrafos anteriores, así como aquellos que no tuvieron pérdidas fiscales de las ya mencionadas, tuvieron la obligación de haberlo notificado a la autoridad mediante oficio libre hasta el 30 de abril de 1991.

Cabe mencionar que lo establecido en el inciso D, en conjunto es el resultado de diversos fallos negativos, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, efectuó contra el art. 809 de LISR, a grado tal que se tiene Jurisprudencia ya formada en cuanto a su inconstitucionalidad; situación que la S.H.C.P. no previó y cuyas pérdidas económicas intenta recuperar con la modificación hecha en la LISR para 1991.

Respecto del contenido de la Miscelánea es indudable que otorga derechos por estar debidamente publicada y conforme al art. 35 del CFF y que dicho beneficio es susceptible de aprovecharse. Lamentablemente dicho tratamiento al no trasladarse a LISR, le da al funcionario fiscal la facultad para derogar la disposición a su arbitrio, por lo que es recomendable propugnar una reforma para 1992 en este punto.

**3.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS  
DE TRIBUTAR EN  
ESTE REGIMEN  
FISCAL**



## CAPITULO II MARCO TEORICO

### 3.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS QUE OFRECE EL HECHO DE CONSOLIDAR PARA EFECTOS FISCALES.

#### VENTAJAS.-

#### 1. Diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta.

- Al consolidar fiscalmente empresas ganadoras con perdedoras, se difiere el pago del ISR hasta que la empresa perdedora recupere su pérdida, permitiendo el ahorro de flujos en períodos de mayor inversión.

- Cuando se efectúan operaciones interempresas con utilidad, ésta se elimina para efectos fiscales, difiriéndose el impuesto hasta que se efectúe con terceros para ambas partes, el beneficio se debe regresar previamente a lo indicado si la empresa que originó la pérdida se desincorpora.

- Facilita la fusión de empresas que pertenezcan al grupo que consolida, puesto que esta figura no se considera desincorporación.

#### 2. Aprovechamiento de deducciones.

- Se logra la deducción de pérdidas fiscales que prescriben, que de otra forma no se aprovecharían.

3. Mediante la mecánica de operación, se puede recuperar en gran medida el I.S.R. pagado por empresas del grupo que hubieran reportado Utilidades Fiscales.

4. Mejora las relaciones ante las autoridades Fiscales y aumenta su imagen positivamente ante competidores, mercado bursátil, proveedores, Bancos, etc.

5. Existe un libre flujo de dividendos entre las empresas del grupo, sin retención alguna, sin la necesidad de extraerlas del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal neta. Esta disposición viene a revivir la anterior miscelánea que permitía la distribución de dividendos provenientes de superávit, mientras que éstos no salgan del grupo.

#### DESVENTAJAS.-

1. Da a conocer a las autoridades hacendarias toda la distribución accionaria de un grupo de empresas, lo que propicia que las autoridades tengan una mejor visión

sobre el grupo que consolida y pudiendo ejercer mayor control y fiscalización.

3. Es factible diferir el reconocimiento de algunas pérdidas que provengan de operaciones de compra-venta de inversiones, terrenos y partes sociales entre empresas del mismo grupo.
4. Toda gestión o promoción que deba hacerse ante las autoridades, se centralizan en dependencias oficiales situadas en el Distrito Federal.
5. Se efectúan pagos provisionales del I.S.R. en forma individual, aún y cuando a nivel consolidado no resulte base para efectuar dicho pago.
6. Las disposiciones fiscales aplicables son muy confusas y complicadas.
7. Implica varios trámites burocráticos requiriéndose de un departamento que exclusivamente atienda esos asuntos, o bien un Despacho de Fiscalistas o Asesores con oficinas en el D.F. para agilizarlos y obtener mejores resultados; máxime si el grupo radica fuera del D.F.
8. Una sola vez se solicita la incorporación al régimen.
9. Presentar aviso de incorporación y desincorporación de sociedades al régimen.
10. Llevar registros especiales para controlar: a)Costo fiscal de las Acciones, b)Conceptos Especiales de Consolidación, y c)Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.
11. Presentar Dictamen fiscal de todas las empresas integrantes aún y cuando no estén obligadas a formularlo e independientemente si la empresa obtenga algún beneficio por este hecho.
12. Hay más posibilidades de que se fiscalice al grupo, ya que el universo de contribuyentes es más reducido.
13. Se centralizan los trámites de recuperación de Saldos a Favor del Impuesto al Valor Agregado en la Administración Fiscal Central.
14. Obliga a una reestructuración administrativa, a efecto de uniformar criterios en cuanto a registros contables, tratamiento fiscal y elaboración de papeles de trabajo.

**4.- DIFERENCIAS Y SIMILITUDES  
DE LA CONSOLIDACION  
FISCAL CON LA  
CONSOLIDACION FINANCIERA**

#### 4. "DIFERENCIAS Y SIMILITUDES DE LA CONSOLIDACION FISCAL CON LA CONSOLIDACION FINANCIERA"

Para poder ubicarnos mejor y entender bien los puntos de comparación, es necesario dar el significado de algunos conceptos (boletín B-8 de PCGA del IMCP) que mencionaremos más adelante.

**CONSOLIDACION FINANCIERA:** Consiste en agrupar los Estados Financieros de sus compañías Subsidiarias de manera individual junto con los de la la Empresa Tenedora pero realizando algunas eliminaciones para presentar correctamente la valuación de sus Activos, Pasivos, etc., mediante métodos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.

**ENTIDAD:** Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de Recursos Humanos, naturales y de Capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fué creada.

**ENTIDAD CONSOLIDADA:** Integran una unidad económica y están constituidas por dos o más entidades jurídicas, que desarrollan actividades económicas y ejercen sus derechos y responden a sus obligaciones en forma individual.

**COMPAÑIA TENEDORA:** Es la empresa propietaria del 25% o más de las Acciones ordinarias de la empresa.

**SUBSIDIARIA:** Es aquella empresa cuya mayoría de Acciones ordinarias (más del 50%) es propiedad de otra.

**ASOCIADAS:** Es aquella empresa de la cual otra empresa es propietaria de no menos el 25% y no más del 50% de las Acciones ordinarias en circulación.

**AFILIADAS:** Son aquellas empresas que, sin tener inversiones de importancia entre sí tienen accionistas comunes.

**ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS:** Son aquellos que presentan la Situación Financiera y Resultados de Operación de una Entidad integrada por la empresa Tenedora y sus Subsidiarias, y se formulan sustituyendo la inversión en acciones de empresas Subsidiarias de la tenedora con los activos y pasivos de aquella y eliminando los saldos y las operaciones efectuadas entre las empresas, así como las utilidades no realizadas por la entidad.

La Consolidación Financiera difiere de la Fiscal por lo siguiente:

A) Se toma de base los Estados Financieros Individuales de Subsidiarias, Asociadas y los de la Empresa Tenedora.

- B) Se realiza una eliminación de todas las transacciones efectuadas por las empresas que conforman el Grupo.
- C) Por normatividad, se debe incluir todas las subsidiarias que forman el grupo, y se permite la opción de no incluirlas si existen situaciones que justifiquen su exclusión. Aquí no importa la naturaleza de la sociedad, ejem: subsidiarias extranjeras, instituciones de crédito, subsidiarias con control temporal, etc. En el boletín B-8 de PCGA, no aplica en Instituciones de crédito y Organizaciones auxiliares de crédito.
- D) Cuando se presenta la situación accionaria de tal forma que exista una Empresa Tenedora, y una o varias Subsidiarias, es obligación de la Tenedora Consolidar con el objeto de cumplir con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- E) El Porcentaje de Participación Accionaria se calcula con la información que se obtenga hasta el final del ejercicio.
- F) Todas las transacciones interempresas se consolidan al 100% independientemente de la participación accionaria; posteriormente se calcula la Participación Mayoritaria y Minoritaria.
- G) El cálculo del Resultado Por Posición Monetaria se calcula de manera individual.
- H) En el caso de modificaciones (aumento o disminución) en la participación accionaria de un período a otro, se modifica el Estado de Resultados por la Participación minoritaria a partir de la fecha en que esto ocurra.
- I) La presentación y preparación de información, está reglamentada en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por el Boletín B-8; Circular 11-11 Relativa a la información que debe proporcionarse a la Comisión Nacional de Valores, al Público Inversionista, y en su caso, a la Bolsa de Valores, contenida en la Ley de Sociedades de Inversión.
- J) El producto final lo constituyen los Estados Financieros Consolidados.
- K) Los Estados Financieros Consolidados son distribuidos a personas o sociedades relacionados con la Entidad Económica.
- L) Margen de hasta tres meses entre el cierre anual de unas y otras empresas que consolidan.

La Consolidación Fiscal difiere de la Financiera por lo siguiente:

- A) Se toma de base las Utilidades o Pérdidas Fiscales obtenidas por Controladora y Controladas en el Ejercicio que se Consolida.
- B) Sólo se eliminan las transacciones entre las entidades del grupo que consolida relacionadas con los Terrenos, inversiones y partes sociales y Pérdidas Fiscales de controladas provenientes de ejercicios anteriores a su incorporación establecidas en LISR.
- C) No es posible la inclusión de todas las sociedades en las que la Controladora tenga mayoría accionaria, y además se debe incluir aquellas en las que dicha controladora tenga un control efectivo.
- D) La Consolidación es opcional solo para las poseedoras de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras empresas, pero una vez ejercida se convierte en obligatoria.
- E) El porcentaje de Participación se obtiene conforme al promedio diario de tenencia Accionaria.
- F) El resultado Fiscal que se toma de base para la consolidación, se considera en la proporción de la tenencia Accionaria.
- G) El cálculo del efecto inflacionario también se hace de manera individual como en la Consolidación Financiera, pero con ciertas limitaciones.
- H) Cuando la Participación accionaria varíe de un ejercicio a otro, se debe modificar el Resultado Fiscal en el ejercicio en que suceda y se calculará el efecto de la variación. Esta variación será considerada en los conceptos especiales de consolidación.
- I) La presentación y preparación de Información está regulada por diversas disposiciones fiscales, como la LISR y su Reglamento.
- J) El producto Final lo constituye la Declaración Anual Consolidada.
- K) La declaración Anual y el Dictámen Consolidados, son de uso restringido.
- L) El cierre del Ejercicio debe ser el 31 de dic. de cada año para todas las empresas del grupo que consolida.

**5.- EVOLUCION DE LA  
CONSOLIDACION  
FISCAL**

## 5. "EVOLUCION DE LA CONSOLIDACION FISCAL"

Este régimen desde su inclusión dentro de LISR, ha sido uno de los que menos cambios ha tenido dentro de nuestra legislación fiscal y, si bien es cierto que los contribuyentes no lo han aceptado como una buena opción, se debe a lo complejo de sus disposiciones; además que ha venido tomando mayor auge debido a la integración de grupos empresariales.

A continuación se mencionan las principales modificaciones al Régimen de Consolidación Fiscal desde su inclusión en la LISR desde 1982 hasta la fecha.

### REFORMAS DE 1983

1. Una vez que se ejercía la opción de consolidar se necesitaba autorización expresa para dejar de consolidar.
2. Se precisó que no se considerarían acciones con derecho a voto aquéllas que lo tengan limitado, y las denominadas acciones de goce.
3. Se amplió de dos a tres meses el período en que la sociedad controladora puede terminar su ejercicio fiscal con posterioridad a la terminación del ejercicio fiscal de las empresas controladas. De esta forma queda igual que la consolidación para efectos contables.
4. Se eliminó la obligación a las empresas controladas de llevar los registros especiales que permitan identificar los conceptos especiales de consolidación. Esta eliminación obedece al hecho de evitar duplicidad, ya que se obliga a la controladora a llevar estos registros.
5. Se estableció la posibilidad de amortizar las pérdidas fiscales consolidadas contra las utilidades fiscales consolidadas, en los términos normales de LISR.
6. Se aclaró que las pérdidas fiscales que la sociedad controladora tenga pendientes de amortizar, se podrán deducir en su totalidad contra la utilidad fiscal consolidada, hasta agotarla. Lo anterior constituyó un fuerte atractivo para la mayoría de las empresas controladoras que no han ejercido la opción de consolidar sus resultados fiscales.
7. Se estableció la obligación de pagar recargos o cobrar intereses por las diferencias de impuesto provocadas por la desincorporación de una empresa controlada.

### REFORMAS DE 1984



1. Se precisa que no se puede disminuir del resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal ajustada de cualquier empresa del grupo que en lo individual tenga derecho a amortizar dicha pérdida contra su resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior si en este último, dicho resultado fiscal no se consideró en la consolidación.
2. Se eliminó la posibilidad que se introdujo en 1983 en el sentido de que las pérdidas fiscales que la sociedad controladora tenía pendientes de amortizar pudieran deducirse en su totalidad contra la utilidad fiscal consolidada. En lo sucesivo debe amortizarlas contra su propia utilidad fiscal ajustada.
3. Se eliminó la obligación de pagar recargos o cobrar intereses por las diferencias de impuesto provocadas por la desincorporación de una empresa controlada.

#### REFORMAS DE 1988

Este año se hicieron dos ajustes de menor importancia para redefinir el monto del impuesto acreditable en el caso de que las sociedades controladora o controladas gocen de reducción de impuesto y, por otra parte, adicionan reglas en el caso en que se presenten declaraciones complementarias de cualquier empresa que forme parte del grupo.

#### REFORMAS DE 1990

1. La consolidación de los pagos provisionales y sus ajustes, tanto para el ISR como para el IMPAC, es la reforma más trascendente desde 1982 en que entró en vigor el esquema de consolidación. Aunque ofrece desventajas administrativas y complicaciones en cuanto a la obtención de información oportuna y confiable de todas las empresas del grupo, no cabe duda que resulta más neutral y equitativo, así como ventajoso desde el punto de vista financiero, toda vez que se evita en la mayoría de los casos que unas empresas del grupo paguen individualmente impuestos en exceso al resultado fiscal consolidado, lo cual se traducía en saldos a favor de la empresa controladora que recuperaba hasta el siguiente ejercicio.
2. La obligación de que todas las empresas concluyan su ejercicio en el mismo mes tiene por objeto básicamente evitar distorsiones en los pagos provisionales individuales y consolidados, lo cual ocurriría si no cierran todas las empresas del grupo en el mismo mes.
3. Respecto a la Utilidad Fiscal Neta (cufin) así como a la forma de determinar el costo promedio por acción de los

accionistas de la empresa controladora, puede decirse que al obtenerse a nivel consolidado les otorga una neutralidad absoluta. Constituye fiscalmente el verdadero derecho que tiene un accionista a recibir dividendos libres de impuesto, así como a calcular el costo adecuado de sus acciones respectivamente, haciendo transparente el esquema al considerar a un grupo de empresas como si fuera una sola.

4. El libre flujo de dividendos entre las sociedades que consolidan otorga beneficios múltiples de carácter estructural y financiero. Y verdaderamente imprime gran flexibilidad al sistema de consolidación fiscal. Este punto es uno de los grandes atractivos y puede influir en forma determinante para decidir incorporarse al sistema.

#### REFORMAS DE 1991

1. Se establece la obligación de realizar un análisis comparativo de los últimos 5 ejercicios, que compare el resultado fiscal y el impuesto pagado en la consolidación, contra los resultados fiscales y los impuestos causados en cada una de las controladas de no haber optado por la consolidación. La comparación debe hacerse con cantidades actualizadas, aun cuando no se precisa la fecha a partir de la cual debe hacerse la actualización, dado que las fechas de cierre de ejercicio y la del pago del impuesto son distintas, puesto que el impuesto de las controladas se paga en marzo y el consolidado en abril.
2. Ahora se permite expresamente la consolidación de empresas que sean poseídas por sociedades extranjeras, siempre y cuando sean residentes en países con los que se tenga convenio amplio de intercambio de información.
3. Se incluye la posibilidad de que las Sociedades de Inversión de Capitales (SINCAS) puedan considerarse como controladoras, aun cuando no sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, siempre que tengan control efectivo sobre las sociedades promovidas y éstas no sean controladas por algún otro grupo.

Esta incorporación se presenta como una nueva alternativa para aquellas SINCAS que poseen sociedades promovidas que obtengan tanto utilidades como pérdidas, puesto que se les generará un flujo adicional de efectivo por el impuesto que podrán recuperar al amortizar las pérdidas contra las utilidades generadas por las empresas bajo su control.

4. Se reconoce la posibilidad de consolidar por niveles en aquellos casos en los que exista una controladora que posea mayoritariamente a una subcontroladora, aún cuando

no se establecen disposiciones que regulen los requisitos que deben cumplirse para obtener la autorización, por lo que es totalmente discrecional.

Esta incorporación evita que se sigan presentando situaciones como las que ocurrían cuando un empresa que consolidaba fiscalmente era adquirida por otra que también consolidaba. En algunos casos, las autoridades permitieron que se hiciese una consolidación, primero a nivel de la subcontroladora y después a nivel de la controladora. En otros casos, simplemente se llevó la consolidación hasta la controladora, dejando diferidos en la subcontroladora los efectos generados en la anterior consolidación.

5. Se autoriza ahora la posibilidad de considerar como controladas a empresas que residan en el extranjero ubicadas en países con los que se tenga convenio amplio de intercambio de información siempre que éstas empresas determinen la utilidad o la pérdida en los términos de las disposiciones de la ley del ISR, aplicables a las personas morales. En este caso sí parece válido el requisito de que residan en países con los que se tenga celebrado convenio amplio de intercambio de información, pero resultará excesiva la carga administrativa para determinar su Resultado Fiscal en los términos de la ley del ISR y serán necesarias nuevas reglas que permitan aplicar la ley mexicana a las operaciones en el extranjero.

Adicionalmente se limita la deducción de las pérdidas generadas por las controladas del extranjero, señalando que sólo podrán disminuirse de las utilidades fiscales que genere la misma controlada en los cinco ejercicios posteriores, por lo que esta opción equivale a incorporar únicamente las utilidades generadas en el extranjero, lo que limita los posibles beneficios que esta opción pudiera representar y atenta contra la equidad y simetría del esquema.

Por otra parte, se establece que en el dictamen fiscal que se formule para la controladora se deberán incluir los resultados de las controladas residentes en el extranjero.

6. Se aclara que cuando controladas del mismo grupo se fusionen, no existe desincorporación de la sociedad fusionada.

Sin embargo, la disposición sólo aclara el caso en el que la controlada se fusione con otras controladas, pero no contempla la posibilidad de que pueda realizarse con la controladora. En este caso se considera que tampoco se presenta el supuesto de desincorporación debido a que no se han realizado operaciones con terceros y el patrimonio de la fusionada pertenece de igual forma al mismo grupo.

7. Se modifica la redacción de la disposición que establece la opción de pagar el Impuesto al Activo en forma consolidada, para establecer ahora su aplicación obligatoria.

Con el objeto de evitar distorsiones en la determinación del impuesto consolidado, se establece que no deberán considerarse en el cálculo del valor del activo de las empresas integrantes del grupo, las cuentas y documentos por cobrar y por pagar que tengan la controladora y controladas, con otras empresas del grupo no incluidas para determinar el impuesto consolidado, en la proporción a la participación accionaria correspondiente. Se entiende que esta disposición se refiere a aquellas controladas del grupo que no causen el IMPAC y que, por lo tanto, no se incluyen en la determinación del impuesto consolidado.

Adicionalmente, se señala que no deberán incluirse en el valor del activo, las inversiones en acciones de las controladas residentes en el extranjero.

Por otro lado, se corrige la redacción de la disposición que señala la posibilidad de disminuir las deudas, ya que anteriormente mencionaba la posibilidad de restar las que tuviera la sociedad controladora, y ahora pueden disminuirse tanto las deudas de la controladora como las de las controladas sujetas al pago del impuesto.

Las empresas que consolidan también pueden pagar el impuesto con base en el causado en el antepenúltimo ejercicio.

**CAPITULO III**

**PROCESO**

**DE**

**CONSOLIDACION**

## **1.- INCORPORACION DE SOCIEDADES**

### CAPITULO III.- PROCESO DE CONSOLIDACION

#### 1. "INCORPORACION DE SOCIEDADES AL CONSOLIDADO"

Las reglas de incorporación y desincorporación de sociedades que parten desde dos puntos de vista, uno de ellos sería a partir de la incorporación o desincorporación total del grupo y el otro sería a partir de una consolidación ya autorizada con anterioridad y que posteriormente se adquiera o se pierda el control accionario mayoritario (o control efectivo) de una o varias sociedades y que por lo tanto afecten la determinación del resultado fiscal consolidado.

La LISR establece que a partir del ejercicio en que la sociedad controladora adquiera mas del 50% de las acciones con derecho a voto o el control efectivo de una sociedad, deberá incorporarla a partir del ejercicio siguiente.

Para estos efectos, la sociedad controladora deberá presentar el aviso de incorporación a más tardar dentro de los 15 días siguientes de la fecha en que adquiera directa o indirectamente las acciones antes referidas.

Este aviso deberá presentarse ante la autoridad administradora que haya concedido la autorización de Consolidación, incluyendo lo siguiente:

- En el caso de Sociedades de nueva creación, acta constitutiva que contenga el registro de acciones.
- En el caso de sociedades constituidas
  - = Registro de accionistas firmado por el Secretario del Consejo de Administración.
  - = Contrato de compra-venta o documento que soporte y apruebe la fecha del control accionario.

En el aviso se deberá mencionar el ejercicio de la sociedad que se incorpora como controlada, el ejercicio de la controladora a partir del cual determinará su resultado fiscal consolidado, porcentaje de participación accionaria y clase de control efectivo que ejerce, en su caso.

## **2.- DESINCORPORACION DE SOCIEDADES**



## 2.-"DESINCORPORACION DE SOCIEDADES AL CONSOLIDADO"

Cuando una o varias sociedades dejen de ser controladas, se deberá presentar el aviso correspondiente. Y en este caso, la controlada deberá cumplir con las obligaciones fiscales de manera individual del ejercicio en que deja de ser controlada.

Para determinar la utilidad consolidada del ejercicio, sumará o restará los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada, deben considerarse como si se hubieran realizado con persona ajena al consolidado desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como tales, además para determinar la utilidad fiscal consolidada se debe sumar el monto de las Pérdidas de Ejercicios anteriores que la sociedad que se desincorpora tenga derecho a disminuir a la fecha; considerando para estos efectos sólo los ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales para determinar el resultado fiscal consolidado.

Sí con motivo de la exclusión resulta una diferencia de Impuesto a cargo de la sociedad Controladora, ésta se deberá pagar sin recargos dentro del mes siguiente a la fecha en que ocurra la desincorporación. Sí por el contrario resulta diferencia a favor de la controladora, se tendrá derecho a exigir su devolución sin pago de intereses.

**3.- PARTICIPACION  
ACCIONARIA**

### 3.-"DETERMINACION DE LA PARTICIPACION ACCIONARIA"

En cuanto al "Porcentaje de Participación Accionario", vamos a desmembrar los términos y después detallar la mecánica de cálculo.

Las Acciones: Son documentos con los que el accionista ampara la posesión del total o de una parte del Capital Social con el que se constituye una empresa.

Se obliga a que las acciones sean nominativas, por lo tanto son "Títulos Nominativos", que La Ley de Títulos y Operaciones de Crédito (art. 111) define:

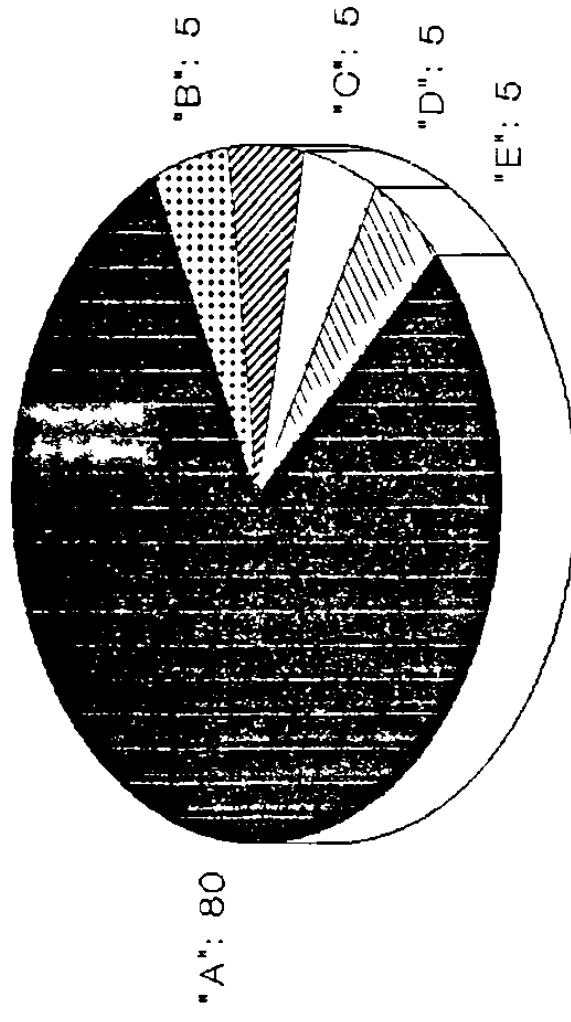
- Son títulos nominativos los expedidos a favor de una persona cuyo nombre se consigna en el texto mismo del documento. Únicamente el legítimo propietario del título o su representante legal podrán ejercer contra la entrega de los cupones correspondientes, los derechos patrimoniales que otorgue el título al cual están adheridos.

Entonces un Accionista "Participa" en la Constitución de una sociedad mediante la aportación en dinero o en especie por el valor de su Acción para integrar el monto del Capital Social.

Por lo tanto; el Porcentaje de Participación Accionaria representa el grado en que un accionista participa del Número total de Acciones emitidas representativas del Capital Social de la empresa emisora.

En la siguiente figura se aprecia un ejemplo para complementar lo anterior:

**CONSORCIO LA AZTECA, S. A. DE C.V.  
DIAGRAMA DE PARTICIPACION ACCIONARIA**



COMERCIAL LA AZTECA

**PORCENTAJE DE PART. POR ACCIONISTA**

Para determinar el Porcentaje de Participación Promedio por Día, es necesario identificar:

- Sí es sociedad Controlada por mayoría Accionaria o por Control Efectivo.
- Quién es el accionista Mayoritario.
- Sí el accionista Mayoritario es sociedad controladora o controlada.
- Hay cambios en la participación.
- Fechas e importes de los movimientos del Capital que afecten la Participación accionaria.
- Estructura accionaria del Capital Social de la Controladora y las Controladas.

Mecánica de Cálculo del Porcentaje de Participación de Manera Directa e Indirecta.

Calculo de la Participación Directa.-

Este tipo de Participación, se obtiene en los casos en que la empresa controladora participa directamente en la tenencia de Acciones en más de un 50% y no interviene ninguna subholding, Subcontroladora o controlada.

CONTROLADORA

Participación en mas del 50%

CONTROLADA

-Diagrama de Participación Directa-

Dados los siguientes supuestos, calculemos el Porcentaje de Participación Accionaria Directa de una Empresa.

-Acciones en circulación al inicio del ejercicio	1,000
-Acciones en circulación al final del ejercicio	1,500
-Aumento de Capital de \$500,000 en efectivo	500
-Fecha de aumento de Capital	1-Julio
-Acciones propiedad de la controladora al 30-Jun..	800
-Acciones propiedad de otras Sociedades al 30-Jun.	200
-Valor nominal de la Acción	\$1,000

Acciones en circulación al Inicio del Ejercicio A) 1,000

Días de tenencia Accionaria (Ene-Jun) B) 181

Acciones en propiedad de la Controladora C) 800

Participación Promedio hasta antes del aumento de Capital (30 Junio)

D) 39.6712%

$$\frac{C = E}{A} \qquad \frac{E \times B}{365} = D$$

Sustituyendo, tenemos que:

$$\frac{800 \text{ Acciones}}{1,000 \text{ Acciones}} = 0.80 \qquad \frac{0.80 \times 181 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 0.396712$$

$$0.396712 \times 100 = 39.6712\% \qquad D) = 39.6712\%$$

Acciones en circulación al 30 de Junio		1,000
Aumento de Capital el 1o. Julio por \$500,000		500
Acciones en circulación al final del Ejercicio	A)	1,500
Días de Tenencia Accionaria de Julio a Dic.	B)	184
Acciones en Propiedad de la Controladora al final del ejercicio (1,500x80%=1,200)	C)	1,200
Participación Promedio de Julio a Dic.	D)	40.3288%

$$\frac{C = E}{A} \qquad \frac{E \times B}{365 \text{ días}} = D$$

Sustituyendo, tenemos que:

$$\frac{1200}{1500} = 0.80 \qquad \frac{0.80 \times 184}{365} = 0.403288$$

$$0.403287 \times 100 = 40.3288\%$$

Por lo tanto:

Participación promedio por día de Enero a Junio	39.6712%
Más:	
Participación Promedio x día de Julio a Diciembre	40.3288%
Igual a	-----
Participación Promedio Por día en el año	80.0000%
	=====

Calculo de la Participación Indirecta.-

Esta participación se obtiene en los casos en que una Empresa "B" tiene posesión de Acciones de más del 50% de la Empresa "C"; y que a su vez la empresa "A" tiene mayoría Accionaria de la Empresa "B".

Ejemplo 1.-           EMPRESA "A"  
Controladora

EMPRESA "B"  
Controlada

EMPRESA "C"  
Controlada

Diagrama de una Participación Indirecta

Ejemplo 2.-           EMPRESA "AA"  
Residente en  
en extranjero

EMPRESA "A"  
Controladora

EMPRESA "B"  
Controlada

EMPRESA "C"  
Controlada

Diagrama de Participación Indirecta con la intervención de un Accionista Extranjero.

En el diagrama del Ejemplo 1.-, tenemos un modelo de Participación Indirecta donde la Controladora (Residente en México) es propietaria de otra sociedad, y que a su vez, esta sociedad es propietaria de otra.

En el diagrama del Ejemplo 2.-, tenemos el mismo modelo sólo que en este caso las Acciones de la Controladora Residente en México no las poseen personas físicas, sino una sociedad que reside en el extranjero en un País donde se tiene el acuerdo amplio de intercambio de información.

Para dar un panorama más completo, supongamos que las empresas de los ejemplos 1 y 2 tienen la siguiente distribución accionaria:

-- Empresa Controladora "A"		
Accionistas	Acciones	%
-----	-----	---
Extranjero	950	95

Personas físicas	50	5
Total	<u>1,000</u>	<u>100</u>
-- Empresa Controlada "B"		
Controladora "A"	800	80
Otras sociedades (50 Acciones c/u)	200	20
Total	<u>1,000</u>	<u>100</u>
-- Empresa Controlada "C"		
Controlada "B"	900	90
Otras sociedades (25 Acciones c/u)	100	10
Total	<u>1,000</u>	<u>100</u>

Con los siguientes supuestos, determinaremos el Porcentaje de Participación Accionaria Indirecta de una Controlada.

- Acciones en circulación al inicio del Ejercicio	1,000
- Acciones en circulación al final del Ejercicio	1,000
- Acciones propiedad de la Controladora	800
- Acciones propiedad de la Controladora "B"	900
- Valor de la acción	\$1,000

	Controlada B	Controlada C
	<u>-----</u>	<u>-----</u>
- Acciones en circulación al inicio	1,000	1,000
- Días de Tenencia Accionaria	B) 365	B) 365
- Acciones en circulación al final del ejercicio	A) 1,000	A) 1,000
- Acciones del Accionista Mayor.	C) 800	C) 900
- Participación Promedio al final del Ejercicio	D) 80%	D) 90%

$$C/A = E \quad E/365 \times B = D$$

Sustituyendo tenemos que:

$$800 \text{ Acciones} / 1,000 \text{ Acciones} = 0.80$$

$$0.80 / 365 \text{ días} \times 365 \text{ días} = 0.80 \quad 0.80 \times 100 = 80\%$$

$$D = 80\%$$



Para la controlada "C"

$900 \text{ Acciones} / 1,000 \text{ Acciones} = 0.90$      $0.90 / 365 \text{ días} \times 365$   
 días = 0.90

$0.90 \times 100 = 90\%$                      $D = 90\%$

Entonces, resumiendo los cálculos anteriores tenemos que:

-- El Porcentaje de Participación promedio diario de la Controlada "B" es el 80%, debido a que la Controladora "A" participa directamente de la mayoría accionaria en esta proporción.

-- El porcentaje de Participación promedio diario de la Controlada "C" es el 72%, puesto que la controladora participa directamente en la Controladora "B" del 80%, que a su vez "B" participa mayoritariamente en "C" en el 90%. Entonces si juntamos la participación de la Controladora y la controlada, tendremos que hacer la siguiente ecuación:

% De Participación de la Controladora en "B"	80%
Por	
% De Participación de la Controlada "B" en "C"	90%
Igual	
Porcentaje de Participación Promedio diario de "C"	72%

El ejemplo anterior corresponde a empresas que la minoría de Acciones la tiene otra persona (física o Moral) ajena al grupo y que no consolida.

## **4.- ELIMINACION DE PARTIDAS**

#### 4. "ELIMINACION DE PARTIDAS"

La eliminación de partidas consiste en suprimir de los Estados Financieros Consolidados (Consolidación Financiera) aquellos eventos que se realizaron entre las empresas del grupo denominados "Partidas en Conciliación, también se suprime de la Utilida (Pérdida) Fiscal Consolidada (Consolidación Fiscal) los eventos que se realizaron entre las demás sociedades (Controladora y controladas) que consolidan; denominados Conceptos Especiales de Consolidación que se Suman y que se Restan, que en seguida se definen:

##### "CONCEPTOS ESPECIALES QUE SE SUMAN"

Los conceptos especiales de Consolidación que se suman para determinar la Utilidad Fiscal Consolidada son los siguientes:

- I. Las pérdidas derivadas de la enajenación de Terrenos, Inversiones (Activos Fijos), Acciones y Partes Sociales, cuando hayan sido obtenidas en operaciones con la sociedad Controladora y una o varias sociedades Controladas. Siempre que hayan sido deducidas en la declaración del enajenante.
- II. La Depreciación que resulte de las Inversiones que hubiera realizado la sociedad Controladora o Controlada, realizadas mediante las operaciones referidas en el punto anterior. Es decir, la deducción que realiza la sociedad que adquirió los bienes anteriormente señalados, será el importe a considerar en ésta fracción.
- III. En el supuesto de que los bienes se enajenen a una persona (física o moral), ajena al consolidado y que previamente se consideraron dentro de las partidas de consolidación; se sumará en su caso lo siguiente:
  - a) La pérdida que resulte por dichas enajenaciones.
  - b) La ganancia ponderada que se hubiera producido, si la propietaria original la hubiese enajenado directamente al tercero. Para estos efectos se considerará el importe de la adquisición original, el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición original y la fecha de adquisición por tercera persona.

La ganancia ponderada, se obtendrá como sigue.-

No. Años en que se tuvo posesión del bien	x	Participación promedio diaria de la controladora durante el período de posesión.
---	---	--

Igual a:

Factor (1)

Ganancia Obtenida x Factor(1) = Ganancia Ponderada

-----  
 No. Años en que se tuvo posesión  
 del bien.

**"CONCEPTOS ESPECIALES QUE SE RESTAN"**

Los conceptos Especiales de consolidación que se restan para determinar la utilidad Fiscal consolidada son los siguientes.

I. Las Ganancias que se obtengan de la enajenación de Terrenos, Inversiones (Activos Fijos), Acciones y Partes Sociales, cuando hayan sido obtenidas en operaciones con la sociedad Controladora y una o varias controladas, siempre y cuando hayan sido acumuladas en la declaración del enajenante.

II. Las Ganancias derivadas de Fusión, liquidación, o reducción de Capital cuando provengan de operaciones entre la sociedad controladora y una o más controladas o entre dos o más sociedades Controladas.

III. El importe de la deducción de los bienes que se enajenen a otras controladas o a la controladora, considerando para estos efectos el importe de adquisición que corresponda a la propietaria original. Es decir, la deducción se calculará como si la propietaria original no hubiese enajenado el bien de que se trate.

IV. En el caso en que los bienes se enajenen a una persona (física o Moral), ajena al consolidado y que previamente se consideraron dentro de las partidas de consolidación; se restará en su caso lo siguiente.-

a) La Ganancia que resulte por dichas enajenaciones.

b) La Pérdida ponderada que se hubiera producido, sí la propietaria original la hubiese enajenado directamente al tercero. Para estos efectos se considerará el importe de la adquisición original, el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición original y la fecha de adquisición por tercera persona.

La Pérdida Ponderada referida, se obtendrá como sigue.-

No. años en que se tuvo x Participación Promedio diaria  
 posesión del bien de la controladora durante el  
 período de posesión.

Igual a:  
 Factor (2)

Pérdida Obtenida x Factor (2) = Pérdida Ponderada  
 -----

No. Años en que se tuvo  
 posesión del bien.

- V. El importe de las Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir conforme a la disposición de deducción de las mismas en LISR (art. 55), que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, sin que este importe exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el ejercicio en que sea controlada hasta agotarla, considerando para estos efectos sólo la utilidad o pérdida proporcional que le corresponda.

Para obtener los Conceptos señalados en los incisos anteriores se deben tomar en cuenta lo siguiente:

1. Considerar las disposiciones legales aplicables a la deducción de Inversiones o Activos fijos (art. 41 LISR).
2. Considerar las disposiciones que regulan la obtención de la ganancia o pérdida que se obtenga en la enajenación de Terrenos, Inversiones o Activos Fijos, Acciones y partes sociales (art. 18, 19, 19-A, y 20 LISR).
3. Considerar el mismo criterio adoptado por la sociedad controlada para la obtención de sus deducciones por Inversiones; ganancias o pérdidas de Terrenos, Inversiones, Acciones y Partes sociales a fin de poder eliminarlas tal y como fueron consideradas en la determinación del Resultado Fiscal Anual.
4. Mantener actualizado el saldo por Redimir de cada uno de los Activos enajenados, y que están en Conceptos Especiales de Consolidación, pues servirán para consolidaciones futuras.

**5.- VARIACION DE LA  
PARTICIPACION  
ACCIONARIA DE  
UN EJERCICIO  
A OTRO**

## 5. "VARIACION DEL PORCENTAJE DE PARTICIPACION"

Cuando la participación de la sociedad controladora en el Capital Social de alguna de las controladas se modifique de un ejercicio a otro, sí en ambos se ejerció la opción de consolidar los Resultados Fiscales, se efectuarán las modificaciones a los conceptos especiales de Consolidación de tal manera que nos permita actualizar la situación fiscal de las sociedades involucradas en el Consolidado; modificaciones que se determinarán de acuerdo a las siguientes operaciones:

1. Obtener el factor que represente la variación del porcentaje de participación como sigue:

Participación Promedio por día del Ejercicio en Curso  
 "Entre"  
 Proporción Promedio por día del Ejercicio Inmediato  
 Anterior  
 "Igual"  
 Cociente o Factor de Variación.

2. Se sumarán según corresponda la Utilidad Fiscal del Ejercicio, las Pérdidas derivadas en la enajenación de Terrenos, Inversiones, Acciones y Partes Sociales multiplicadas por el Factor de Variación que resultó en el punto 1.

Se sumarán también las Pérdidas Fiscales del ejercicio; las Ganancias derivadas de la Enajenación de Terrenos, Inversiones, Acciones y Partes Sociales; las Ganancias derivadas de Fusión, liquidación, o reducción de Capital de las Controladas; y el importe de las Pérdidas Fiscales pendientes de disminuir anteriores a la incorporación de la Consolidación. Estos conceptos serán tal y como fueron incluidos en la declaración Anual del I.S.R (forma HDE-1).

3. Se sumarán en su caso, las Pérdidas del Ejercicio; las Ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de Capital de las Controladas; y el importe de las Pérdidas Fiscales pendientes de disminuir anteriores a la incorporación al consolidado multiplicadas por el Factor de Variación que resultó en el punto 1.

Se sumarán también la Utilidad Fiscal del Ejercicio; y las Pérdidas de la enajenación de Terrenos, Inversiones Acciones y Partes Sociales. Estos conceptos serán tal y como fueron incluidos en la declaración Anual del I.S.R (forma HDE-1).

4. A la suma de las Partidas del punto No. 2. se le restará la suma de las partidas del punto No. 3. Si la diferencia proviene de que las partidas de la fracción No. 2. hayan sido superiores, se sumará para determinar la Utilidad Fiscal consolidada y en caso contrario se restará la diferencia.

Para tener una idea más clara de la obtención del Efecto en la variación de la Participación Accionaria de las controladas consideremos la siguiente fórmula:

--UTILIDAD FISCAL MODIFICADA

Más:

--PERDIDA FISCAL DECLARADA

--PERDIDAS DE LA ENAJENACION DE TERRENOS, INVERSIONES, ACCIONES Y PARTES SOCIALES MODIFICADAS.

--GANANCIAS DERIVADAS DE LA FUSION, LIQUIDACION O REDUCCION DE CAPITAL DECLARADAS.

--PERDIDAS FISCALES ANTERIORES A LA INCORPORACION AL CONSOLIDADO DECLARADAS.

Menos:

--UTILIDADES FISCALES DECLARADAS.

--PERDIDAS FISCALES MODIFICADAS.

--PERDIDAS DE LA ENAJENACION DE TERRENOS, INVERSIONES ACCIONES Y PARTES SOCIALES DECLARADAS.

--GANANCIA DERIVADA DE LA FUSION, LIQUIDACION O REDUCCION DE CAPITAL MODIFICADA.

--GANANCIA EN LA ENAJENACION DE TERRENOS, INVERSIONES, ACCIONES Y PARTES SOCIALES MODIFICADA.

--PERDIDAS FISCALES ANTERIORES A LA INCORPORACION AL CONSOLIDADO MODIFICADAS.

Igual:

--RESULTADO DE LA COMPARACION.

Sí es positivo el Resultado, se sumará a la Utilidad Fiscal, sí es negativo, se restará de la misma.

Nota: El concepto modificado se refiere a que el Concepto de que se trate ha sido actualizado con el factor o cociente de Variación.

Para determinar el efecto de la variación de la Participación en el I.S.R. que se hubiese pagado, se procederá como sigue:

--I.S.R. DE LAS CONTROLADAS MODIFICADO.

Menos

--I.S.R. DE LAS CONTROLADAS DECLARADO

Igual

--ISR. A CARGO (FAVOR) POR VARIACION EN LA PARTICIPACION



Para que la actualización tenga efecto, es importante aclarar, que cuando se realice la comparación de "Utilidades" y "Conceptos Especiales", se deben considerar en forma proporcional, ejemplo:

$$\begin{aligned} & \text{Utilidad Fiscal} \\ & \quad \times \\ & \text{\% Participación} \\ & \text{del Ejercicio que} \\ & \text{corresponde} \\ & \quad = \\ & \text{Utilidad Fiscal Declarada} \end{aligned}$$
$$\begin{aligned} & \text{Utilidad Fiscal} \\ & \quad \times \\ & \text{\% Participación} \\ & \text{del ejercicio que corresponda} \\ & \quad \times \\ & \text{Factor de variación} \\ & \quad = \\ & \text{Utilidad Fiscal modificada} \end{aligned}$$

**6.- OBTENCION DEL  
RESULTADO  
FISCAL  
CONSOLIDADO**

## 6. "DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO"

La sociedad Controladora para determinar su Resultado Fiscal Consolidado, procederá a realizar el siguiente procedimiento (art. 57-E LISR):

UTILIDADES FISCALES DE LAS CONTROLADAS	W
Más:	
RESULTADO FISCAL DEL SUBGRUPO QUE CONSOLIDA	X
Menos:	
PERDIDAS FISCALES DE LAS CONTROLADAS	Y
	--
UTILIDAD (PERDIDA) NETA DE SUBCONTROLADORA Y CONTROLADAS	Z
UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL DE LA CONTROLADORA	N
Más:	
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION QUE SE SUMAN (PROPORCIONALES)	O
Menos:	
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION QUE SE RESTAN (PROPORCIONALES)	P
Más:	
EFFECTO DE LA MODIFICACION A LOS CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION POR VARIACION EN LA PARTICIPACION	Q
Igual:	--
UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL CONSOLIDADA	R
Menos:	
AMORTIZACION DE PERDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	S
Igual	--
RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO	T
	==

Para aplicar el procedimiento anterior, es necesario considerar los siguientes puntos.

- 1.- Las utilidades, pérdidas y conceptos especiales de Consolidación, se sumarán o restarán en la misma proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas.
- 2.- Los conceptos especiales de consolidación por operaciones de la sociedad Controladora, se sumarán o restarán por su monto total, sin que sea necesario calcular la proporción accionaria determinada para las controladas.

- 3.- No se incluirán en las Pérdidas Fiscales de las demás controladas, las que hayan obtenido las sociedades que radican en el Extranjero, puesto que ellas mismas las amortizarán en ejercicios futuros.
- 4.- Cuando se ejerza la opción de consolidar por niveles, en lugar de incorporar las utilidades o Pérdidas fiscales del Ejercicio de cada una de las Controladas del Subgrupo, se incorporará el Resultado fiscal Consolidado del ejercicio de la subcontroladora como si fuese la utilidad o Pérdida de una Sociedad Controlada.
- 5.- Las Pérdidas Fiscales Consolidadas y su actualización, tendrán el mismo tratamiento aplicable a las Pérdidas Fiscales normales, reguladas en la ley del I. S. R (art. 55).

## **CAPITULO IV**

# **OBLIGACIONES DE LA CONTROLADORA Y CONTROLADAS**

## "CAPITULO IV"

### "OBLIGACIONES DE LA CONTROLADORA Y LAS CONTROLADAS"

Las sociedades controladas que se incluyan en el Resultado Fiscal consolidado, además de otras obligaciones, tendrán las siguientes:

- I. Presentarán su declaración del ejercicio, sus pagos provisionales y ajustes a los mismos, y calcularán el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la parte proporcional de la participación promedio por día, directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, en el ejercicio de que se trate. Las sociedades controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto calculado, menos el entregado a la sociedad controladora.
- II. La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) de cada sociedad controlada se integrará con los conceptos a que se refiere la disposición general de LISR (art. 124), considerando como propia únicamente la proporción en que no consolida.

Esta disposición se incorporó a la ley en 1990, con el objeto de establecer las obligaciones de las empresas controladas y precisar su situación en el cálculo y pago del impuesto anual así como de los pagos provisionales. En lo que se refiere a la CUFIN, establece únicamente la parte que se considerará propia.

**1.- PAGOS PROVISIONALES  
Y AJUSTES SEMESTRALES  
DEL I. S. R.**

## 1.- "PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS"

La sociedad controladora efectuará pagos provisionales mensuales consolidados a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio que corresponda a su resultado fiscal consolidado.

Para estos efectos, calculará el pago provisional consolidado conforme al procedimiento y reglas establecidas en LISR (art. 57-Ñ), determinando un coeficiente de utilidad consolidado con base en los ingresos nominales de todas las controladas y la controladora, y la utilidad fiscal consolidada. Los ingresos y los demás conceptos que implica el cálculo, se considerarán en la proporción de la participación accionaria promedio en que la controladora participó directa o indirectamente, en el capital social de cada una de las controladas en el ejercicio de que se trate.

A la utilidad Fiscal para el pago provisional consolidado determinada conforme al párrafo anterior, se le restará en su caso, la pérdida fiscal consolidada de ejercicios anteriores pendiente de disminuir de la utilidad fiscal consolidada. En ningún caso se disminuirán de la utilidad, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que correspondan a las sociedades controladas.

En el primer ejercicio en que la sociedad controladora determine su resultado fiscal consolidado calculará el coeficiente de utilidad fiscal consolidado considerando los conceptos que se requieran para dicho cálculo, en la proporción en que la controladora participó en el capital de cada una de las controladas en el ejercicio inmediato anterior al de consolidación. Los conceptos a que se refiere este párrafo serán los que la sociedad controladora hubiera proporcionado al solicitar la autorización para determinar su resultado fiscal consolidado.

Para calcular los pagos provisionales a que se refiere este punto, no se incluirán los datos de las controladas que hubieran presentado aviso de suspensión de actividades.

Estas disposiciones también se adicionaron en 1990 y, constituye la médula espinal del sistema de consolidación. Estableciéndose la mecánica a seguir para efectuar los pagos provisionales y sus ajustes que se acreditarán contra el impuesto anual consolidado. Estos pagos provisionales se harán a nivel consolidado, utilizando desde luego el coeficiente consolidado y aplicando el mismo a los ingresos a nivel consolidado.

Por otra parte, vale la pena comentar que, en el sentido de no disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que correspondan a las sociedades controladas,



debe ser aclarado para establecer que esto sólo es aplicable cuando las citadas pérdidas hayan afectado el resultado fiscal consolidado del ejercicio en que ocurrieron. De otra forma se contrapone la disposición (art. 57-G, f-VI LISR) que le da pleno efecto en la consolidación a las pérdidas por redimir que tiene una sociedad controlada en el momento en que se incorporó a la consolidación.

Hay que resaltar que se considera indispensable que se incluya una regla especial que establezca que estos pagos deben ser enterados a más tardar el día 17 de cada mes, en lugar del día 11 a que se refiere el art. 12 LISR. Las autoridades deben estar conscientes que hay muchos grupos que consolidan que están formados por 5, 10, 20, 50 o más empresas y que resulta prácticamente imposible para la controladora obtener toda la información de sus controladas para hacer los cálculos y el pago el mismo día que éstas.

Además también se debe considerar en ley, el hecho de que sí se desincorpora del consolidado una sociedad controlada, no se prevén las reglas necesarias para darle seguimiento a los pagos que se realizaron y, a su devolución.

Pongamos el ejemplo de un pago provisional:

Sí el pago provisional consta de \$100, la participación de la Controladora "A" en la controlada "B" es del 80%, por lo tanto; la Sociedad "B" entregará a la sociedad "A" \$80, y el resto \$20 a la S. H. C. P.

En este caso la sociedad controlada entregará a la controladora \$80 y al fisco \$20 y cumple con su obligación de pagar los \$100 que le correspondían. Por su parte, la controladora recibirá ese dinero y le servirá para hacer el pago a nivel consolidado; normalmente la cantidad que recibe será distinta a la que tiene que pagar. Se ha puesto un ejemplo muy sencillo con una sola controlada; en la práctica existen más. Los problemas que surgen son los siguientes:

- a) Cuál es la naturaleza jurídica de esas entregas?
- b) Qué pasa sí la controlada no tiene el dinero suficiente y, consecuentemente, no entrega a la controladora la parte a que está obligada?
- c) Cómo deben registrarse esas entregas en la Contabilidad?
- d) El activo o pasivo que se produzca, está sujeto al cálculo del componente inflacionario? o las diferencias en flujo de efectivo deben considerarse como utilidad o pérdida en la consolidación?, etc.

Estas interrogantes deberán irse resolviendo paulatinamente, y es probable que se requiera de disposiciones reglamentarias que las vayan aclarando.

En las siguientes laminas, se muestran los formatos para obtener los Pagos Provisionales, Ajustes a los mismos, Coeficiente de Utilidad aplicable, y los ingresos nominales que van incluidos. Los pagos provisionales de Enero a Junio de 1991, se calcularon con los datos del caso práctico.

# CONSORCIO LA AZTECA, S.A. DE C.V.

## PAGOS PROVISIONALES ISR E IMPAC 1991

(Miles de Pesos)

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
<b>I. S. R.</b>						
(+) INTERESES A FAVOR NOMINALES	257,901	212,520	320,645	464,685	594,468	704,073
(+) OTROS INGRESOS ACUMULABLES	13,273	5,771	5,771	5,771	5,771	6,043
(+) ING. NOMINALES CONSOLIDABLES	10,348,600	9,962,460	9,561,306	9,321,961	9,082,861	8,923,067
(=) TOTAL INGRESOS NOMINALES	10,619,774	10,180,751	9,887,722	9,792,417	9,683,100	9,633,183
(x) COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.0132	0.0132	0.0132	0.0158	0.0158	0.0158
(=) UTILIDAD FISCAL	140,181	134,386	130,518	154,720	152,993	152,204
(-) PERDIDAS POR AMORTIZAR	2,150,768	2,150,768	2,150,768	0	0	0
(=) RESULTADO FISCAL BASE	(2,010,587)	(2,016,382)	(2,020,250)	154,720	152,993	152,204
(x) TASA DE IMPUESTO	35%	35%	35%	35%	35%	35%
(=) P. PROVISIONAL DEL PERIODO (A)	0	0	0	54,152	53,548	53,271

<b>IMPAC</b>						
EJERCICIO FISCAL	1989	1989	1989	1990	1990	1990
IMPAC CAUSADO	1,721,605	1,721,605	1,721,605	1,908,075	1,908,075	1,908,075
(x) FACTOR DE ACTUALIZACION	1.1969	1.1969	1.1969	1.2992	1.2992	1.2992
(=) IMPAC ACTUALIZADO	2,060,589	2,060,589	2,060,589	2,478,971	2,478,971	2,478,971
(/) 12 MESES	12	12	12	12	12	12
(x) No. DE MESES DEL PERIODO	1	2	3	4	5	6
(=) P. PROVISIONAL DEL PERIODO (B)	171,716	343,432	515,147	826,324	1,032,905	1,239,486

<b>CALCULO P. PROV. MENSUAL</b>						
IMPUESTO DEL PERIODO (Se toma el mayor de (A y B))	171,716	343,432	515,147	826,324	1,032,905	1,239,486
(-) IMPUESTO DEL PERIODO ANTERIOR	0	171,716	343,432	515,147	826,324	1,032,905
(=) PAGO PROV. MENSUAL (C)	171,716	171,716	171,716	311,176	206,581	206,581

### INTEGRACION PAGO PROV. MENSUAL (C):

I. S. R.	0	0	0	0	0	0
IMPAC	171,716	449,179	449,291	826,324	1,032,905	1,239,486
IMPORTE A PAGAR	171,716	449,179	449,291	826,324	1,032,905	1,239,486

Dic. 1990 25,112.7  
----- = 1.2992  
Dic. 1989 19,327.9

Dic. 1989 19,327.9  
----- = 1.1969  
Dic. 1988 16,147.3

**NOMBRE DE LA CONTROLADORA:  
CONSORCIO LA AZTECA, S.A. DE C.V.**

**(MILES DE PESOS)**

**DETERMINACION DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD PARA EFECTOS DE LOS  
PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. CONSOLIDADOS**

<b>C O N C E P T O</b>	<b>I M P O R T E</b>
UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA 1990	1,774,186
(+) DEDUCCION INMEDIATA	0
(=) UT.FISCAL CONSOLIDADA BASE	1,774,186
(/) INGRESOS NOMINALES BASE (*)	111,654,248
(=) COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.01589

**(\*) ESTOS INGRESOS SE OBTIENEN DEL TOTAL DE INGRESOS  
NOMINALES CORRESPONDIENTES A 1990 POR EL PORCENTAJE  
DE PARTICIPACION**

**NOMBRE DE LA CONTROLADORA:**  
**CONSORCIO LA AZTECA, S.A. DE (MILES DE PESOS)**

**CALCULO DE LOS INGRESOS NOMINALES CONSOLIDABLES PARA EFECTOS  
 DE CALCULAR EL COEFICIENTE DE UTILIDAD PARA 1991**

	VENTAS	INTERESES	OTROS		%	INGRESOS
EMPRESAS CONTROLADAS	NETAS	NOMINALES	INGRESOS	SUMAS	PARTICIPACION	NOMINALES
.....	.....	FAVOR	ACUMULABLES	.....	.....	CONSOLIDABLES
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total Empresas Controladas						.....
EMPRESAS CONTROLADORA	.....	.....	.....	.....		.....
					100.00	.....
Total de Ingresos						.....

**NOTA: LOS DATOS DEBEN CORRESPONDER AL EJERCICIO FISCAL INMEDIATO  
 ANTERIOR POR EL QUE SE HACEN LOS PAGOS PROVISIONALES**

**CONSORCIO LA AZTECA, S.A. DE C.V.**

**DETERMINACION DE LOS AJUSTES A LOS  
PAGOS PROVISIONALES 1991 CONSOLIDADOS**

**NOMBRE DE LA EMPRESA CONTROLADA:** \_\_\_\_\_

(Miles de Pesos)

C O N C E P T O -----	CIFRAS REALES ENERO-JUNIO -----
<u>I. S. R.</u>	
-INGRESOS ACUMULABLES-	
VENTAS NETAS	
(+) INTERESES ACUMULABLES REALES	
(+) GANANCIA INFLACIONARIA	
(+) OTROS INGRESOS ACUMULABLES	
(=) TOTAL (I)	_____
-DEDUCCIONES AUTORIZADAS-	
COMPRAS	
(+) GASTOS DE ADMINISTRACION	
(+) DEPRECIACION FISCAL	
(+) INTERES DEDUCIBLE REAL	
(+) PERDIDA INFLACIONARIA	
(+) RESERVAS DEDUCIBLES	
(+) OTRAS PARTIDAS DEDUCIBLES	
(=) TOTAL (II)	_____
UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL (I)-(II)	
(-) AMORTIZACION DE PERDIDAS	
(=) RESULTADO FISCAL	_____
(x) TASA DE IMPUESTO	35%
(=) I. S. R. DEL PERIODO (A)	_____
<u>IMPAC</u>	
IMPAC EJERC. ANT. ACTUALIZADO	
(/) 12 MESES	12
(x) No. DE MESES DEL PERIODO	6
(=) IMPAC DEL PERIODO (B)	_____
<u>DETERMINACION DEL AJUSTE</u>	
IMPUESTO DEL PERIODO	
(Se toma el mayor de (A) y (B))	
(-) PAGOS PROV. ENERO-JUNIO 1991	
(=) IMPORTE DEL AJUSTE	_____
<u>DISTRIBUCION DEL PAGO</u>	
IMPORTE DEL AJUSTE	
(x) % PARTICIPACION CONSOLIDADO	69.76
(=) PAGO A LA CONTROLADORA	_____
IMPORTE DEL AJUSTE	
(-) PAGO A LA CONTROLADORA	_____
(=) PAGO A LA S. H. C. P.	_____

## **2.- REGIMEN DE DIVIDENDOS**

## 2.- "DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS ENTRE LAS SOCIEDADES CONSOLIDADAS

Los dividendos o utilidades distribuidos entre las sociedades que consolidan en efectivo o en bienes, no estarán sujetas al pago del I.S.R., en cuyo caso dichos dividendos no incrementarán el saldo de la cufin de la controlada que los reciba (art. 57-0 LISR).

Para éstos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos incluirán el impuesto definitivo que es a cargo de la sociedad que los decreta con caracter definitivo.

Por lo tanto, sí una sociedad controladora percibe un dividendo que proviene de sociedades ajenas al consolidado, incrementará su cufin por este importe (art. 57-H f-III); sí proviene de una sociedad que forma parte del consolidado, estos dividendos no afectarán el saldo (art. 57-0).

Ahora bien, sí una sociedad controladora o controlada percibe un dividendo de una sociedad esté o no en el consolidado, y que no proviene de cufin; se afectará ésta cuenta de la sociedad que lo reciba por el importe del dividendo, sin incluir el I.S.R. retenido, puesto que este correspondió liquidarlo a la sociedad decretante, ejemplo:

Dividendos decretados	1,000
Factor	1.54
	-----
Base del impuesto	1,540
Tasa	35%
	-----
I.S.R. a enterar	539
	=====
Dividendo Decretado y Pagado	1,000
	-----

Lo anterior parte del supuesto que siendo fiscalmente una sola entidad el grupo que está consolidando, debe permitirse el libre flujo de dividendos entre las empresas que lo forman sin causación de impuesto alguno. Evidentemente que cualquier dividendo que corresponda a accionistas minoritarios estará sujeto a impuesto sí la empresa emisora no tiene cufin.

Es un acierto el haber incluido este mecanismo en LISR, (art. 123 f-II) pues ello da mucha flexibilidad al manejo de los flujos de efectivo en el grupo y, además, permite en muchos casos aliviar la situación financiera de la empresa controladora cuando ella es quien ha contratado los créditos para el financiamiento del grupo. Finalmente, propicia también el traspaso ágil de recursos de aquellas que tienen sobrantes hacia empresas que no los tienen.



Cuando una sociedad controlada pague un dividendo a sus accionistas y tenga cufin, ésta se aplicará solamente a la proporción del interés minoritario. Siguiendo el ejemplo citado en párrafos anteriores, si la controladora "A" tiene una cufin total de \$3,000, solamente considerará como propios \$600 (3,000 x 20%) y el remanente de \$2,400 propiamente desaparece, toda vez que la cufin de la controladora se determina a nivel consolidado, no en proporción directa a la participación accionaria. Continuando con nuestro ejemplo, si esta controlada pagase un dividendo de \$5,000 a sus accionistas, estaría a lo siguiente:

Dividendo a la Controladora (fluye libre de Impuestos)	\$4,000	80%
Dividendo al interés minoritario (1)	1,000	20%
	-----	
Total	\$5,000	100%
(1) Dividendo libre de impuesto (cufin)	\$ 600	
Dividendo sujeto a impuesto	400	
	-----	
Total	\$1,000	
	-----	

**3.- CUENTA DE  
UTILIDAD  
FISCAL  
NETA**

### 3.- "CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA"

#### DISPOSICIONES LEGALES.-

La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada aplicando las reglas y el procedimiento establecidos para sociedades que no consolidan (art. 124 LISR) y considerando los conceptos siguientes:

- A) La utilidad fiscal neta consolidada de cada ejercicio, será la que resulte de disminuir al resultado fiscal consolidado del ejercicio, el impuesto sobre la renta que le corresponda, así como la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y el importe de las partidas no deducibles, excepto las provisiones de Activo y pasivo, de la controladora y de las controladas, en la proporción promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas en el ejercicio de que se trate.
- B) Los ingresos por dividendos percibidos serán los que obtenga la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación, en la proporción promedio directa o indirecta en que la sociedad controladora participe en el capital social, en el ejercicio de que se trate.
- C) Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes serán los que pague la "Sociedad Controladora".

Cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la UFIN consolidada se incrementará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga la controlada al momento de su incorporación. En el caso de la desincorporación de una controlada, el saldo de la cufin consolidada se disminuirá con el saldo que le corresponda a la controlada. También será aplicable cuando varíe la participación accionaria de la controladora en el capital social de alguna controlada.

Los conceptos a que se refiere el párrafo anterior se considerarán en la proporción en que la sociedad controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de la sociedad que se incorpore o desincorpore, al momento en que esto suceda.

Las reglas que se mencionan en párrafos anteriores relativas a la determinación de la cufin de aquellas sociedades que no consolidan son las siguientes (art. 124 LISR):

"Las personas morales, con el objeto de fomentar la reinversión de sus utilidades, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días siguientes a su distribución".

"El saldo de la cufin que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o percepción, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se distribuyan o perciban los dividendos o utilidades".

"Se considerará utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de disminuir al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la P.T.U., el I.S.R. a su cargo y el importe de las partidas no deducibles, excepto las provisiones de Activo y Pasivo de cada uno de los ejercicios".

"Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe de la modificación deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe de la modificación sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar en la misma declaración el impuesto a la tasa del 35% sobre el importe en que la modificación referida al saldo de dicha cuenta".

"El saldo de la cufin únicamente podrá transmitirse a otra sociedad mediante fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escindida y las que surjan, en la proporción en que se efectúe la participación del capital con motivo de la escisión".

**CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA  
MECANICA.-**

La obligación de llevar la cufin dió origen con las reformas fiscales a la ley del I.S.R. correspondientes a 1990, para aquellos grupos de empresas que consolidan sus resultados para efectos fiscales.

**DETERMINACION DEL SALDO INICIAL.-**

Las sociedades controladoras constituirán el Saldo de la Cufin que será el correspondiente a los ejercicios que hubieren terminado antes del 31 de diciembre de 1990 como sigue:

"Utilidades fiscales Netas de 1975 hasta el último ejercicio en que ^no optó^ por consolidar sus resultados para efectos fiscales de la controladora y de las controladas"

Por: "El porcentaje de Participación promedio diario del último ejercicio terminado al 1o. de Enero de 1990"

Más: "La utilidad fiscal neta Consolidada correspondiente a los ejercicios desde que "se optó" por consolidar, hasta el período terminado al 31 de diciembre de 1989".

Igual: " Saldo inicial de Utilidad Fiscal Neta Consolidada"

**DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL NETA DE CADA EJERCICIO.-**

"Resultado fiscal Consolidado"

Menos: "I.S.R., P.T.U., y Partidas no Deducibles (Aplicables en la proporción que corresponda)."

Más: "Dividendos Percibidos por la controladora o las controladas, provenientes de personas morales ajenas a la consolidación (Proporcionales)".

Menos: "Dividendos Distribuídos en efectivo o en bienes pagados por la controladora".

Más: "La cufin proporcional que tenga aquella sociedad al momento en que se incorpore a la consolidación"

Menos: "El saldo proporcional que tenga la sociedad a la fecha en que se desincorpore de la consolidación".

Más: "Efecto por la Variación del Porcentaje de Participación en el Capital

Más: "Actualización del período correspondiente".

Igual: "Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio Consolidada"

#### CALCULO DE LAS PARTIDAS PROPORCIONALES.-

1) I.S.R. DE CONTROLADAS, 2) P.T.U. Pagado, 3) Partidas no Deducibles aplicables.

Por:

4) Porcentaje de Participación Promedio por Día

Igual:

5) I.S.R. Consolidado, 6) P.T.U. Consolidado, 7) Partidas no deducibles aplicables consolidadas.

#### DETERMINACION DE LA ACTUALIZACION DE LA CUFIN.-

1) En el caso de ejercicios anteriores a la consolidación se actualizará desde el mes de cierre de los ejercicios comprendidos de 1975 hasta dic. de 1989.

2) Se actualizará desde el mes de cierre del ejercicio de consolidación de la controladora hasta dic. de 1989.

3) Se actualizará desde el mes de la última actualización realizada hasta la fecha de cierre del ejercicio (sin incluir cufin consolidada) y/o hasta la fecha de percepción o pago del dividendo (sin incluirlo).

En las siguientes láminas se muestran la determinación de la cufin individual de cada una de las controladas, y la Controladora, la determinación de las partidas que afectan a la cufin consolidada por los ejercicios de Consolidación, agrupación de los resultados de las controladas desde su constitución hasta un ejercicio antes del consolidado, y la Cufin consolidada.

Los datos están tomados del caso práctico.