



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

LAGUNAS FISCALES DE LA CUFIN GENERADA EN LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro en Impuestos

Presenta:

Aideé Rendón Fermin

Dirigido por:

Dra. María Teresa Urbiola Castro

SINODALES

Dra. María Teresa Urbiola Castro
Presidente

Dra. Graciela Lara Gómez
Secretario

M.I. Miguel Juan Niño Rodríguez
Vocal

M.I. Amalia Rico Hernández
Suplente

Dr. Fernando Barraquán Naranjo
Suplente

C.P. Héctor Fernando Valencia Pérez
Director de la Facultad de Contaduría y
Administración

Firma

Firma

Firma

Firma

Firma

Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval
Director de Investigación y Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Octubre, 2007
México

RESUMEN

El régimen de consolidación fiscal se incursiono en la legislación fiscal mexicana en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el año de 1980 con la característica principal de ser un régimen neutral, sin embargo, de 1980 a 2005 el régimen de consolidación fiscal ha sufrido modificaciones importantes que han afectado la neutralidad de 1980, teniendo como consecuencia repercusiones económicas a aquellos grupos corporativos que se apegaron a este régimen fiscal. El grupo corporativo Collins & Aikman solicito autorización a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en el ejercicio de 1996 para tributar bajo el régimen de consolidación fiscal a través de la sociedad Collins & Aikman Holdings, SA de CV en su carácter de controladora o bien tenedora de acciones, al cumplir con los requisitos establecidos en ley. La SHCP autorizo Collins & Aikman Holdings, SA de CV la cuál comenzó a consolidar el resultado fiscal de ella en lo individual y el de sus empresas controladas en el ejercicio de 1997. Se entiende como neutralidad en el régimen de consolidación fiscal a que el trato que deben de tener las sociedades que se apegaron a tributar en dicho régimen debe de ser igual a aquellas sociedades que tributan en el régimen general de Ley. En la legislación vigente en 1980 cumplía con esta característica, sin embargo con las modificaciones al ejercicio fiscal de 2005 esta neutralidad en gran parte a desaparecido creando con ello lagunas en la legislación fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, afectando financieramente a la sociedad Collins & Aikman Holdings, SA de CV. La falta de neutralidad en el procedimiento de la CUFIN individual y CUFIN consolidada tiene un efecto de laguna fiscal que el presente trabajo ha desarrollado.

(Palabras clave: consolidación, neutralidad, controladora)

SUMMARY

The tax consolidation system became part of Mexican tax legislation with the 1980 Income tax Law, with the characteristic of being a neutral system. However, from 1980 to 2005 the tax consolidation system has undergone important modifications which have affected the 1980 neutrality. As a consequence, there have been economic repercussions for those corporate groups that complied with this tax system. The corporate group Collins & Aikman requested authorization from the Secretary of the Treasury and Public Credit (SHCP, from its initials in Spanish) during the fiscal year 1996 to pay taxes under the tax consolidation system as the corporation Collins & Aikman Holdings, SA de CV as a stock controller or holder, upon complying with the requirements stipulated by law. The SHCP gave this authorization to Collins & Aikman Holdings, SA de CV, and this company began to consolidate its tax results individually, as well as those of the companies in controlled in the 1997 fiscal year. Neutrality in the tax consolidation system means that the treatment corporations receive under this system should be the same as the treatment for corporations that pay taxes under the general legal system. Legislation in effect in 1980 complied with this characteristics; nevertheless, with the modifications for the 2005 fiscal year, this neutrality has, to a great extent, disappeared, causing loopholes in tax legislation included in the Income Tax Law. This has financially affected the corporation Collins & Aikman Holdings, SA de CV. The lack of neutrality in the individual CUFIN (from its initials in Spanish) and the consolidated CUFIN has the effect of creating a tax loophole which this work studies.

(Key words: **Neutrality, consolidation, controller**)

A mis padres y hermanos
Por todo su amor y apoyo incondicional
Para la terminación de este proyecto de vida

AGRADECIMIENTOS

En la preparación de este manual se recogieron las opiniones desinteresadas del Director y de los Coordinadores de Investigación y Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro, así como de investigadores, académicos y personal administrativo de la misma.

En particular, se agradece a la Dra. María Teresa Urbiola Castro el haber revisado el texto y por sus atinados comentarios para mejorarlo.

Se agradece a los contadores de la empresa Collins & Aikman Holdings, SA de CV por la información proporcionada.

ÍNDICE

	Página
Resumen	i
Summary	ii
Dedicatorias	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Índice de cuadros	vi
Índice de gráficos	vii
Introducción	1
Capítulo I Antecedentes de la consolidación fiscal	3
1.1 Consolidación fiscal	26
1.2 Sociedad controladora	29
1.3 Sociedad controlada	35
1.4 Excepciones de empresas que no pueden consolidar	36
1.5 Conclusiones	38
Capítulo II Fundamentos legales	40
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	40
2.2 Ley del Impuesto sobre la renta	40
2.2.1 Requisitos para consolidar	41
2.2.2. Obligaciones de las empresas que consolidan	46
2.2.3 Procedimiento del resultado fiscal y participación consolidable	49
2.2.4 Desincorporación de sociedad controlada	56
2.2.5 Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada e individual	62
2.3 Impuesto al activo	67
2.4 Código Fiscal de la Federación	72
2.5 Resolución Miscelánea	75
2.6 Conclusiones	95
Capítulo III Comparación entre consolidación contable y fiscal	97
3.1 Consolidación fiscal en otros países	99
3.2 Ventajas y desventajas de la consolidación fiscal	101
3.4 Conclusiones	105
Capítulo IV Consolidación fiscal de Collins & Aikman Holdings SA	106
4.1 Conclusiones	128
4.2 Sugerencias	130
4.3 Aportación personal	132
Bibliografía	133

INDICE DE CUADROS

Cuadro	Página
1. Características establecidas en Ley de 1980 a 2007	25
2. Estructura de las empresas que consolidan fiscalmente	28
3. Solicitud al SAT para consolidar fiscalmente	44
4. Diferencias entre la consolidación contable y fiscal	98
5. Consolidación fiscal a nivel internacional	100
6. Permiso de relaciones exteriores	107
7. Autorización del SAT para consolidar fiscalmente	111
8. Tenencia accionaria de Collins & Aikman	114

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico	Página
1. Tenencia accionaría en 1996	115
2. Tenencia accionaría en 2007	116
3. CUFIN individual C&A Carpet and Acoustics, (controlada A)	120
4. CUFIN individual C&A de México (controlada B)	122
5. CUFIN consolidada C&A Holdings	123
6. Efectos de desconsolidación anexo 24.2	127

Introducción

La ley de impuesto sobre la renta tiene lagunas fiscales en las reglas de aplicación a la cuenta de utilidad neta que se genera en la consolidación fiscal.

Demostrar que los artículos 71 y 88 de la LISR así como las reglas 3.5.12 y 3.5.13 de Resolución Miscelánea Fiscal vigente en el ejercicio fiscal 2007, que tratan de la desincorporación y desconsolidación del grupo que consolida fiscalmente no tienen armonía entre ellas dando como resultado un impacto económico en la comparación de la CUFIN individual (C&A De México que se fusiona con C&A Carpet And Acoustics) y la CUFIN consolidada (C&A Holdings, SA de CV).

¿En cuál procedimiento no esta regulado la CUFIN de la controlada que se fusiona C&A de México, SA de CV con otra del mismo grupo C&A Carpet and Acoustics, SA de CV y que afecta financieramente a la controladora C&A Holdings, SA de CV del grupo que consolida fiscalmente? El procedimiento esta establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los artículos 71 y 88.

¿Qué alternativas existen para evitar el impacto económico del impuesto diferido en el pago de la CUFIN en C&A Holdings, SA de CV? Las alternativas para evitar el impacto económico del impuesto diferido de la CUFIN consolidada son: solicitar una confirmación de criterio a la autoridad fiscal de que el procedimiento debe de ser neutral, es decir armónico, que si el saldo de la CUFIN de la controlada C&A de México que se fusiono fue adicionada al saldo de la controlada fusionante C&A Carpet and Acoustics, SA de CV, de igual manera Collins & Aikman Holdings, SA de CV no debe de restar el saldo de la CUFIN de la controlada que se desincorpora dado que se fusiona con otra empresa del mismo grupo.

El fin de esta tesis es demostrar que la falta de reglas en el procedimiento de la CUFIN de la controlada fusionada C&A de México, SA de CV afecta a las finanzas de la controladora C&A Holdings, SA de CV al aplicarse los artículos 71 y 88 LISR reglas 3.5.12 y 3.5.13 de Resolución Miscelánea, a la vez que sirva de guía en la aplicación de estrategias de pago en las empresas mencionadas.

En base al tema la investigación que se realizara será descriptiva.

Al aplicarse los artículos de la LISR 71 y 88 que a la letra dice *“Artículo 71. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora.”* *“88 El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión”*, existe una laguna al no ser equitativo el procedimiento de la CUFIN individual y consolidada en las empresas C& A Carpet and Acoustics SA de CV y C&A de México que se fusionan y esta última se desincorpora del grupo y Collins & Aikman Holdings, SA de CV como sociedad controladora.

Capítulo I Antecedentes históricos de la Consolidación

A partir de los años 90 nuestro país comenzó a tener apertura en los mercados internacionales, siendo partícipe de la globalización mundial.

En la mayoría de los países se han eliminado o disminuido considerablemente las barreras arancelarias permitiendo un mayor intercambio comercial. Esto a dado como consecuencia que cada país adecuó su legislación fiscal de manera que sea atractivo para la inversión extranjera.

En el mundo existen diversos tratados tanto comerciales como de intercambio de amplia información.

Ante la apertura de la economía mundial las empresas se enfrentan a nuevos retos, tales como mejorar los productos que ofrecen ya que la competencia entre empresas es cada vez más fuerte.

Para que las empresas puedan no solo mantenerse en el mercado sino además crecer, con frecuencia recurren a diversas alternativas, entre ellas, la búsqueda de nuevos inversionistas.

El crecimiento que se busca no solamente es productivo, con frecuencia se crean nuevas empresas y realizando alianzas estratégicas que les permitan ser más competitivos, es decir, abarcan nuevos campos de la actividad económica o desarrollando productos y servicios complementarios a los que ya manejaban.

Los objetivos descritos anteriormente no se realizan con el desarrollo de una entidad, lo cuál permite la creación de los grupos empresariales que conocemos en la actualidad, los cuales están conformados por organizaciones que tienen personalidad y autonomía legal y financiera propia.

En la actualidad existe la consolidación financiera y la fiscal. Cada una de ellas se refiere a ámbitos distintos, sin embargo, ambas reconocen la existencia de unidades económicas formadas por el conjunto de diversas sociedades sujetas a un control común, cuyos desempeños financieros y fiscal se deben de considerar como si se tratara de un solo ente a pesar de ser sociedades jurídicamente independientes.

El origen y fundamento de la consolidación fiscal en el mundo, y en el derecho Mexicano es el reconocimiento del Estado a la existencia de unidades económicas formadas por un conjunto de sociedades independientes que están sujetas a un control común.

La consolidación financiera fue introducida por los grandes grupos corporativos nacionales y trasnacionales de finales del siglo XIX, aun cuando los primeros consorcios comerciales surgieron durante los siglos XVI al XVIII, la mayoría de los economistas e historiados especializados ubican el nacimiento de los primeros grupos corporativos trasnacionales durante la segunda mitad del siglo XIX, al tener la idea de consolidar sus estados financieros básicos.

Los especialistas del crecimiento de los grandes grupos corporativos, coinciden desde el punto de vista económico y jurídico en que esté derivo de la concurrencia de diversos factores económicos, sociales, políticos y jurídicos. Sin embargo, es un hecho que gran parte de su desarrollo se debió a que mientras el mismo consorcio realice más actividades dentro de la cadena productiva de bienes y servicios, mayor será su utilidad global.

Es decir, cuando se incursiona en un número mayor de procesos que forman parte de una cadena productiva determinada, las contraprestaciones correspondientes al valor agregado añadido por proceso o eslabón de la cadena permanecen dentro del grupo, generando mayores utilidades para los

inversionistas, al reducir la salida de recursos por el pago de contraprestaciones a terceros ajenos al consorcio.

Un negocio puede operar de dos formas legales:

- ◆ Constituyendo una sola persona moral encargada de realizar todas las actividades del negocio.

- ◆ Constituyendo dos o más personas morales entre las cuales se dividirán las actividades del negocio.

Para un grupo corporativo es recomendable constituir dos o más sociedades mercantiles encargadas de participar en actividades específicas, de manera que diluye el riesgo para los inversionistas. Permite además admitir nuevos inversionistas, sin participarles de los beneficios obtenidos por otras sociedades mercantiles encargadas de realizar actividades diferentes.

El desarrollo comercial de los grandes grupos corporativos ha sido en gran medida a la aparición de las sociedades modernas de capitales, siendo la más conocida la sociedad anónima, por tener las siguientes características:

- ◆ Es una sociedad en virtud de el contrato es bilateral o plurilateral, supuesto que intervienen como mínimo dos personas.

- ◆ Mercantil por estar comprendida en la relación de las calificadas como tales por el artículo 1 de la LGSM (legislación mexicana), y como consecuencia de la personalidad jurídica, la sociedad asume la calidad de comerciante.

- ◆ Capitalista, que el principal elemento del contrato social, lo constituye el capital.

- ◆ Denominación, el nombre de esta especie de sociedad siempre se formará con el nombre de alguna cosa, fin, objetivo, etc., seguida de las iniciales SA o palabras Sociedad Anónima.

- ◆ Capital fundacional, la sociedad deberá de contar al momento de la constitución con un capital social suscrito mínimo de cincuenta mil pesos, del cuál deberá de estar exhibido cuando menos el 20%.

- ◆ Acciones nominativas, o porciones iguales en que se han dividido el importe del capital social; estos créditos constituyen el conjunto de derechos y obligaciones que tiene un accionista frente a la sociedad, es decir, es estatus del accionista. Las acciones serán nominativas.

- ◆ Accionistas, nombre que reciben las personas físicas o morales que suscriben y exhiben las acciones.

- ◆ Responsabilidad limitada, es decir, los accionistas responden hasta por el monto de las acciones. (Perdomo,1996)

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, la sociedad anónima tiene una estructura jurídica que la hace ideal para realizar grandes empresas, que normalmente, quedarían fuera del campo de acción de los individuos o de las sociedades de tipo personalista tales como las sociedades civiles, los cuales carecen del capital suficiente para constituirlos o bien que no consideran conveniente invertir sus capitales en un a empresa, que de fracasar podría conducirlos a la ruina.

En cambio la sociedad anónima permite obtener la colaboración económica de muchos individuos que no temen arriesgar una porción específica de su patrimonio en alguna empresa particular. La suma de todas esas porciones llega a constituir bienes de la magnitud requerida por la empresa que se va a constituir y que, por formar un patrimonio distinto al de los socios da mayor seguridad a la inversión. (Molina, 1987)

Con los antecedentes de las sociedades modernas de capitales, la inversión en este tipo de sociedades a finales del siglo XVIII y durante el siglo XIX dio luz a los grandes consorcios que participaron en eslabones de las cadenas productivas y de servicios.

Motivo por el cual fue necesario idear nuevas formas de medir e informar a los inversionistas sobre el desempeño y rendimiento de las inversiones canalizadas a través de un número creciente de compañías individuales con personalidad jurídica propia, pero que formaban parte del mismo grupo de intereses económicos por estar sujetas a un control común. Ello motivó la aparición de la consolidación de estados financieros básicos.

Se hizo común encontrar estructuras corporativas que tenían en la cabeza de la organización a una sociedad llamada holdings (controladora) de la cual derivaban sociedades de segundo, tercero y niveles inferiores, las acciones emitidas por estas últimas llamadas subsidiarias (controladas) son, directa o indirectamente propiedad de la sociedad holdings.

De acuerdo con la metodología contable y financiera existente antes de la aparición de los grandes grupos corporativos, se preparaban para cada sociedad en lo particular. De tal manera que el valor de los activos, pasivos, ingresos y egresos no reflejaba el resultado neto de todas las operaciones realizadas entre las sociedades del grupo, debido a que los estados financieros individuales sólo se

dirigían a medir el desempeño de cada sociedad en lo particular, y no del grupo de sociedades en su conjunto.

Las operaciones de una sociedad en lo individual se miden por el incremento o decremento de su patrimonio, a consecuencia del ingreso o egreso de recursos en efectivo, bienes, servicios o crédito. Cuando éstos entran en su patrimonio, es porque salen del patrimonio de otra persona. Cuando salen de su patrimonio, es porque entran en el patrimonio de alguien más. Por esto, a nivel individual, cada sociedad identifica su utilidad o su pérdida en función de los ingresos o egresos que incrementan, o reducen, su patrimonio de un periodo determinado. Estas variaciones son medibles en los estados financieros de posición financiera y el de resultados.

Sin embargo, hablando de una unidad económica formada por el conjunto de varias sociedades individuales que están bajo un mismo control común, como las sociedades que surgieron a finales de los siglos XIX y principios del XX, las operaciones realizadas entre las compañías del mismo grupo no reflejan la entrada y salida de recursos de dicho grupo. Por el contrario, si se considera al grupo como un solo ente, estas transferencias de efectivo, bienes, servicios y créditos constituyen movimientos de recursos que no salen del grupo, de manera que no disminuyen ni aumentan la suma de patrimonios individuales de las sociedades que lo forman. El grupo de sociedades en su conjunto no se ha enriquecido ni se ha empobrecido por el movimiento de riqueza entre las sociedades que lo integran.

Para contrarrestar la problemática de los estados financieros individuales, fue necesario reunir, fusionar o consolidar los estados financieros individuales del conjunto de sociedades que forman el grupo, para elaborar una serie de estados financieros globales que mostraran las ganancias o las pérdidas efectivamente

generadas por el conjunto de sociedades, como consecuencia, exclusivamente de sus operaciones con terceros ajenos a ese grupo.

La consolidación de cuentas se utilizó desde muchos años antes de que los tratadistas discutieran la filosofía y procedimientos de consolidación para que las dudas y problemas fueran examinados en forma detallada.

La consolidación de estados financieros fue realizada por las grandes compañías industriales en los Estados Unidos de América a finales del siglo XIX. La primera empresa en incluir estados financieros consolidados en su informe anual fue National Lead Company en diciembre de 1892. Otras empresas que le siguieron fueron: General Electric Company en diciembre de 1894, US Rubber Company en marzo de 1902, US Steel Corporation en diciembre 1902 y Eastam Kodak Company en diciembre de 1902, en entre otras. Sin embargo, US Rubber Company mostró en sus primeros reportes las cuentas consolidadas y las de la compañía "holdings". Es el antecedente histórico del cambio de los estados individuales a estados financieros consolidados. Desde 1892 la elaboración de estados financieros consolidados ha sido una práctica común en los Estados Unidos de América, habiéndose adoptado y perfeccionado en otras partes del mundo incluyendo México.

En el empleo de los estados financieros consolidados en México es reciente, lo cuál se atribuye al lento desarrollo de la gran empresa. Fue hasta la década de los sesenta en que esta práctica tomo fuerza. (Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública 1998)

En México el reconocimiento de los estados financieros consolidados fue establecido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC en los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en su boletín B-8 Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones,

actualmente esta como la NIF 8, en el cual su objetivo es establecer el tratamiento que debe darse a las inversiones permanentes en acciones y las condiciones que se requieren; la preparación de estados financieros consolidados, la valuación de inversiones permanentes por el método de participación, el método de valuación de otras inversiones permanentes, y la preparación de estados financieros combinados.

De acuerdo con la doctrina contable, los estados financieros consolidados no sustituyen a los estados financieros individuales de cada sociedad, debido a que los segundos tienen sus propios fines. Los estados financieros consolidados y los individuales deben analizarse separadamente, ya que proporcionan informaciones diversas y tienen objetivos disímiles.

La consolidación fiscal tiene su origen y fundamento en la consolidación financiera, de la misma manera como la aparición y crecimiento de grandes grupos de sociedades sujetas a un control común generó la necesidad de crear herramientas para medir su desempeño financiero como un solo ente (unidad económica), desde el punto de vista tributario también se generó una problemática similar.

El derecho tributario regula el nacimiento y los efectos de las obligaciones fiscales que vinculan a los particulares con el Estado. Es decir, existen obligaciones derivadas de la ley que son las que vinculan a los particulares y al estado.

Cada sociedad que pertenece a la unidad económica tiene personalidad jurídica propia que tiene derechos y obligaciones fiscales frente al Estado. Es por ello que cada sociedad debe medir sus propia carga fiscal y pagar el tributo correspondiente, el la legislación tributaria fue la figura que se considero hasta que se consideraron las entidades económicas para efectos fiscales.

Antes de la existencia de los grandes grupos corporativos compuestos por diversas sociedades con personalidad jurídica propia, pero sujetas a un mismo control común, las disposiciones fiscales regulaban las relaciones tributarias de cada sociedad individual frente al Estado. Con la aparición dentro de los especialistas y administradores del concepto de unidad económica, el derecho tributario fue considerando y reflejando en la legislación el reconocimiento de nuevos criterios fiscales, respecto del nacimiento y consecuencias de la relación tributaria entre la unidad económica formada por diversas sociedades y el Estado.

De acuerdo al concepto de unidad económica en el cual es un conjunto de sociedades sujetas a un control común, existen disposiciones fiscales que de acuerdo a dicho concepto no deberían gravarse, como por ejemplo la enajenación de activos fijos, o la venta de acciones entre las distintas sociedad que integran la unidad económica, puede genera utilidades gravables y/o deducciones que, desde el punto de vista de cada sociedad en lo individual son justificadas pero que desde la unidad económica no deberían gravarse.

Los doctrinarios ha sostenido la necesidad de que los Estados sostengan políticas de neutralidad fiscal. En otras palabras, que el régimen fiscal interno no influya de manera predominante en la toma de decisiones de negocios. Ya que las decisiones deben hacerse por razones fundamentalmente comerciales, y no con el fin de obtener beneficios tributarios o disminuir el pago de impuestos.

Una sola sociedad puede desarrollar los negocios que permita su objeto social. Sin embargo, constituir nuevas sociedades para realizar negocios específicos tiene beneficios jurídicos y comerciales. Algunos especialistas coinciden es la conveniencia de constituir grupos de empresas coordinadas por un centro de control común que distribuir los negocios en diversas divisiones o unidades internas de una misma sociedad.

Confrontando del principio de neutralidad fiscal y el potencial efecto de una doble tributación económica ocasionado por las operaciones entre compañías que constituyen una unidad económica, se llega a la conclusión de que el régimen fiscal debe estar adaptado de manera que no influya en forma determinante en la decisión de los inversionistas respecto a la manera de organizar su negocio. Es decir, mediante la constitución de una sola compañía con diversas divisiones o unidades comerciales internas, o bien mediante la constitución de múltiples sociedades que desarrollen negocios bajo un mismo control común.

El régimen de consolidación fiscal para efectos fiscales ha sido establecido en los países desarrollados y algunos países con desarrollo medio como el caso de México, otros países al no contar con la estructura tributaria que les permita establecer este régimen han permitido el diferimiento de algunas consecuencias fiscales permitiendo así mitigar desventajas ocasionadas por la ausencia de este régimen dentro de su legislación fiscal.

La unidad económica es la base para consolidar fiscalmente, existen reglas para ser sujeto de el régimen fiscal de consolidación tales como: los impuestos de los cuales puede aplicarse, los requisitos para iniciarla y concluirla, así como los efectos generales que ocasiona para el grupo de sociedades que consolida; son tan diversos y complejos como los sistemas fiscales de cada Estado que adopta el régimen de consolidación fiscal. Algunos países permiten la consolidación fiscal respecto de impuestos indirectos (como el IVA) o impuestos estatales, en México la consolidación fiscal es aplicable a los impuestos directos los cuales son: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo.

De acuerdo a la legislación tributaria mexicana respecto a los impuestos directos en las leyes de Impuesto Sobre la Renta y al Activo, se tienen los siguientes beneficios fiscales:

◆ Aplicación inmediata de pérdidas fiscales individuales de las sociedades perdedoras, contra las utilidades fiscales individuales de las ganadoras. En la consolidación fiscal se permite que las bases fiscales individuales de las sociedades que forman la unidad económica se incorporen a una sola base fiscal consolidada. En la cual se consolidan las pérdidas y las utilidades fiscales individuales del ejercicio se consideran de manera similar a como ocurre con las deducciones y los ingresos cuando se determina el resultado fiscal conforme lo establecido en la ley ISR en su artículo 10 vigente desde el ejercicio 2002. Al incluir en la consolidación las utilidades y las pérdidas fiscales individuales de las sociedades que consolidan se combinan disminuyendo la base fiscal del grupo y por tanto, se anticipa la aplicación de tales pérdidas que, en caso de no consolidar fiscalmente, sólo tendrían un efecto de disminución del impuesto individual de cada sociedad que las generó hasta el momento en que se obtengan utilidades fiscales en ejercicios posteriores.

◆ Libre flujo de dividendos entre las sociedades del grupo. Cuando se consolida fiscalmente, las sociedades que forman parte del grupo de consolidación pueden distribuir dividendos entre sí, difiriendo el pago del ISR corporativo al dividendo establecido en el artículo 11 de la LISR, cuando no proviene de CUFIN.

◆ La sociedad controladora holding puede incrementar sus flujos de efectivo al recibir la parte de ISR individual de éstas que sube a la consolidación fiscal en los pagos provisionales y en el impuesto del ejercicio.

◆ Incorporación de los saldos de las CUFINes individuales de las sociedades que ingresan a la consolidación fiscal, a la CUFIN consolidada. En el inicio de la consolidación fiscal o bien cuando se incorpora a ella una nueva controlada (sociedad individual), el saldo de la CUFIN individual de cada sociedad que se incorpora al régimen se adiciona a una CUFIN consolidada que sirve para

que la sociedad holding distribuya dividendos a sus accionistas sin pagar impuestos corporativos a dividendo establecido en ley.

- ◆ Aplicación anticipada de pérdidas por venta de acciones generadas a nivel individual. Las empresas que forman parte del grupo de consolidación pueden subir a la base fiscal consolidada el importe de sus pérdidas por venta de acciones deducibles. Esto permite que el importe de la pérdida individual se utilice individualmente.

- ◆ Posible aumento en el costo fiscal de acciones emitidas por la sociedad controladora. Existe un procedimiento especial para determinar el costo fiscal de las acciones que emite una sociedad que actúa como holding de una consolidación fiscal. De acuerdo al procedimiento, es posible que el costo fiscal de sus acciones aumente respecto del que resultaría de valuarlas conforme a las reglas aplicables a las sociedades que no consolidan fiscalmente.

- ◆ Posibilidad de disminuir el IMPAC que se paga por las sociedades del grupo, al aplicar, en la base consolidada de este impuesto, las deudas y el valor de los activos de todas las sociedades.

- ◆ Acreditamiento del ISR consolidado contra el IMPAC consolidado. Cuando se consolida fiscalmente el ISR y el IMPAC se calculan sobre valores consolidados, pudiendo acreditarse de la misma forma en que ocurre a nivel individual. De esta manera es posible que se evite el pago del IMPAC que se causaría a nivel individual por alguna o varias sociedades del grupo que son perdedoras.

- ◆ Mayor revisión por parte de la auditoría jurídica del SAT. Debido a que un grupo de sociedades que consolida fiscalmente tributa como un solo

contribuyente, la administración fiscal de las obligaciones del grupo se realiza en las oficinas centrales del SAT.

En resumen, los beneficios fiscales de este tipo de régimen fiscal son el diferimiento del impuesto, ya que cuando se disminuye la participación accionaria de la holding en alguna de sus controladas, cuando una controlada deja de ser parte del grupo por diversas causas, o bien cuando se termina la consolidación fiscal, la controladora debe de pagar el impuesto que se hubiera diferido en todo el periodo en que fue sujeta al régimen de la consolidación fiscal.

Así mismo, cuando la pérdida fiscal de alguna o algunas controladas no fue amortizada en forma individual durante el periodo que marca la ley ISR en su artículo 61, la holding en la consolidación debe de sumar el efecto de la pérdida que no fue amortizada individualmente en la proporción de la tenencia accionaria y a las disposiciones vigentes del ejercicio en que se generó.

En base a lo comentado anteriormente, la consolidación fiscal contribuye al crecimiento del grupo al permitir la determinación de una sola base de impuesto de todo el conjunto de empresas. El Impuesto Sobre la Renta otorga la ventaja de realizar la compensación inmediata de las pérdidas que obtienen una o varias empresas contra las utilidades del grupo, también permite el libre flujo de dividendos sin consecuencias fiscales.

Algunos autores consideran la consolidación como una forma de evasión de impuestos, otros opinan que es una forma de neutralizar los efectos de las empresas que crecen verticalmente.

Si bien la consolidación financiera dio origen a la consolidación fiscal que fue adoptada y mejorada en los países desarrollados del mundo, en México este modelo fue tomado en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus

principios de contabilidad generalmente aceptados en su boletín B-8 para regular la consolidación financiera, de igual manera nuestro derecho Tributario comenzó a adoptar este régimen fiscal de 1925 sin que hubiese tenido aplicación en el mundo de los grandes consorcios del país, fue hasta la legislación de 1980 que comenzó a aplicar en México.

Es importante para mejorar la comprensión de su aplicación considerar los antecedentes y cambios relevantes que la legislación mexicana en cuanto al régimen de consolidación fiscal ha tenido.

El primer antecedente que se tiene en México de la consolidación fiscal se remonta al año 1925. La ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de Marzo de 1925 fue la primera en llamarse Ley del impuesto sobre la renta, la ley de 1924 promulgada el 21 de Febrero de 1924 se llamaba Ley para la Recaudación de los impuestos Establecidos en Ley de Ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas la característica específica de esta ley era que estaba dividida en cédulas o capítulos, cada cédula gravaba un impuesto específico.

La ley de 1925 estuvo en vigor hasta 1941. Dicha ley estaba dividida en siete cédulas (lo que hoy se conoce como capítulos) y en ella por primera vez se definió lo que debía entenderse por ingreso.

La ley 1925 tuvo dos reglamentos, el primero publicado el 22 de abril de 1925 y el segundo el 18 de febrero de 1935. Regulando por primera vez el pago de del impuesto por parte de grupos corporativos que constituían unidades económicas. Siendo estos reglamentos los precursores de la consolidación fiscal en México.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 4to. Permitió por primera vez que si un grupo de sociedades con personalidad jurídica distinta:

- ◆ Tenía una relación de negocios entre sí
- ◆ Fusionaban su contabilidad y su administración y
- ◆ Liquidaba unido sus operaciones.

El artículo 4º del Reglamento del Impuesto sobre la renta establecía lo siguiente:

Cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones podrán hacer siempre que demuestren ante la Secretaria de Hacienda que reúnen los requisitos anteriores las declaraciones que exige la ley y su reglamento, comprendido en ellas el total de sus ingresos percibidos por dichas sociedades, una vez adoptada esta forma de declarar no se podrá variar previo permiso de la Secretaria de Hacienda

Para la ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento las condiciones mencionadas anteriormente mostraban la existencia de un control común del grupo de sociedades, que es la esencia del concepto de unidad económica. Es importante señalar que en la norma trascrita con anterioridad no hacia referencia a la tenencia accionaria directa o indirecta para acreditar la existencia de control común.

En el reglamento de 1935 se conservaron las reglas fijadas en 1925 con el cambio del artículo reglamentario del artículo 4º al 5º con una redacción similar.

No obstante el Código Fiscal publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1938, la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal podía recaer, entre otros, sobre cualquier agrupación que, aún sin tener personalidad jurídica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales.

En 1941 en su ley de impuesto sobre la renta del 31 de Diciembre, redujo a cinco el número de cédulas que gravaban el ingreso de los causantes. El Reglamento de dicha ley publicado en mismo año, modificó sustancialmente el régimen de consolidación establecido en los reglamentos de 1925 y 1935. El reglamento de 1941 estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1951 con la promulgación del decreto presidencial de reformas.

En el nuevo reglamento de 1941, las reglas aplicables a las sociedades con negocios comunes fueron modificadas de manera que, conforme al texto del artículo 5º cuando diversas sociedades con personalidad jurídica tuvieran negocios íntimamente ligados entre sí, se debía de presentar una declaración obligatoria no optativa por todo el grupo, comprendiendo el total de los ingresos percibidos por todas ellas.

La diferencia entre los reglamentos de 1925 y 1941 fue que ya no era optativa sino que obligaba a la presentación de la declaración siempre que estuvieran en el supuesto de “íntimamente ligados entre sí”, si analizamos este concepto lo encontraremos ambiguo y sin una definición propia par considerar aplicable la regla, entonces encontraremos una inconstitucionalidad al no tener los elementos de legalidad tributaria y seguridad jurídica establecidas en la Constitución Mexicana en su artículo 31 fracción IV.

Ley del Impuesto sobre la renta del 30 de diciembre de 1953. En esta ley se establecieron siete cédulas para los ingresos de los causantes y durante su

vigencia no existieron disposiciones específicas aplicables a los grupos de sociedades bajo un mismo control común.

Ley del Impuesto sobre la renta del 30 de diciembre de 1964. En esta ley se abandono el sistema cedular. La ley se dividió en dos títulos, uno para personas morales incursionando la disminución de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y otro para personas físicas que fue incipiente al no considerar ingresos acumulables los obtenidos por dividendos, algunos intereses y los ingresos por actividades empresariales

El reglamento de la ley de 1964 fue publicado 13 años después el 4 de octubre de 1977.

En dicho reglamento en su artículo 3º. Fracción III eran sujetos de impuesto las unidades económicas sin personalidad jurídica, solo en el caso de que la ley previniera que se gravara en conjunto el ingreso de tales unidades económicas.

En artículo 17 del reglamento en mención, establecía que serían sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, las personas físicas y las morales que realizarán actividades comerciales, industriales, agrícolas ganaderas o de pesca, así como las unidades económicas sin personalidad jurídica cuando realizaran dichas actividades.

Así mismo el Código fiscal del 19 de enero de 1967 en su artículo 13 establecía que sería sujeto pasivo de un crédito fiscal además de las personas físicas y morales, cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales.

Sin embargo, a pesar de que la consolidación estuvo contemplada en ley no llegó a la práctica en el mundo empresarial, las razones son las siguientes; primero México no contaba en esos años con grandes grupos corporativos como fue el caso de los Estados Unidos de América y otros países desarrollados, y segundo a la falta de reglas claras y específicas establecidas en las disposiciones fiscales.

Las reglas establecidas en las leyes de 1925 a 1964 fueron la base para que el 20 de junio de 1973 fuera publicado en el Diario Oficial de la Federación el *Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomenten el desarrollo Industrial y Turístico del País*. Que es el antecedente moderno de la consolidación fiscal mexicana.

El decreto intento promover el desarrollo de los sectores industrial y turístico, promovido y publicado por el presidente Luis Echeverría Álvarez.

La exposición de motivos del decreto, estableció lo siguiente:

“Considerando que tanto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 13, como la ley del impuesto sobre la renta en sus artículos 3º. Fracción III y 17, consideran sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria a las unidades económicas por lo que, con fundamento es estos ordenamientos aspa como en lo dispuesto por el artículo 19 fracción VII de la última ley citada y conforme al principio de neutralidad fiscal, se otorga tratamiento similar a la empresa que se organiza en sucursales y a la que recurre al sistema de sociedades filiales.” (Loyo, 2006)

La palabra neutralidad fiscal se refiere a la necesidad de establecer reglas fiscales que no influyan de manera determinante en las decisiones de

negocios de las empresas, respecto a la forma de organizarse y realizar sus objetivos comerciales.

El decreto estableció reglas específicas a través del cual el conjunto de sociedades que reunían determinadas características podían sumar sus resultados fiscales individuales para obtener un resultado único, con la posibilidad de lograr un diferimiento importante del impuesto. Este efecto se revertiría cuando alguna de las sociedades que formaba parte de la unidad económica abandonara el grupo.

La existencia de una unidad económica se reconocía, para efectos fiscales, mediante autorización emitida por el fisco federal y, una vez otorgada, debía continuar tributando hasta la autorización para dejar de hacerlo.

Los artículos del decreto que dieron origen a la consolidación moderna fueron el 3º, 4º, 6º, 7º, 8º y 10 que a continuación se hace un resumen de las disposiciones contenidas en ellos.

Artículo 3º Los requisitos para considerarse una sociedad del fomento eran:

- ◆ Ser una sociedad anónima

- ◆ Ninguna de sus acciones fuera propiedad de una sociedad en la que la sociedad de fomento fuera social.

- ◆ Su actividad se limitara a comprar y vender acciones o partes sociales, a otorgar y garantizar créditos destinados únicamente a las sociedades promovidas, y a prestarles servicios o efectuar estudios diversos exclusivamente para tales sociedades.

- ◆ Inversión de al menos el 75% de sus activos en acciones de empresas industriales, de turismo o en otorgamientos de créditos de las mismas

Artículo 4º Las sociedades promovidas son las mexicanas que reunieran entre otros los siguientes requisitos:

- ◆ La sociedad de fomento controlara, directa o indirectamente, más del 50% de las acciones comunes de la sociedad.
- ◆ No se considerarían las instituciones de crédito, seguros, de fianzas.
- ◆ La inversión fuera al menos el 75% en activos industriales o de turismo.
- ◆ No ser propietaria de acciones de una sociedad que controle directa o indirectamente, acciones de la sociedad de fomento.

Artículo 6º. Las sociedades que pagaran dividendos a la sociedad de fomento no retendrían el impuesto sobre la renta.

Artículo 7º. Establecimiento de los principios básicos para obtener autorización para determinar el ingreso gravable de la unidad de fomento, entre otras están las siguientes:

- ◆ La sociedad de fomento y las sociedades promovidas presentarán una declaración individual del ejercicio, determinado y pagando el impuesto que les correspondiera conforme a lo establecido en la LISR
- ◆ El impuesto anual de la unidad de fomento se determinaría aplicando a su ingreso global gravable la tarifa del artículo 34 de la LISR. El ingreso global gravable se calcularía sumando los ingresos acumulables de las sociedades que forman la unidad de fomento, y restando las deducciones

autorizadas declaradas por tales sociedades. La unidad de fomento no estaba obligada a efectuar pagos provisionales.

- ◆ La unidad de fomento determinaría, en su declaración, la diferencia entre el impuesto global gravable de la unidad de fomento y el impuesto global gravable causado por las sociedades que la formaban. Si el resultado de ambos impuestos era un impuesto a cargo, la sociedad de fomento debía enterarlo junto con su declaración, pero si el saldo era un impuesto a favor, la sociedad de fomento podía solicitar su devolución, o bien compensarlo contra los pagos a cargo de la unidad de fomento, o contra pagos provisionales o definitivos a cargo de cualquier sociedad promovida.

Artículo 8º. Se requería autorización de la SHCP para que varias sociedades se consideraran o se dejaran de considerar como una unidad de fomento.

Artículo 9º. Para que la SHCP otorgara autorización a una empresa de fomento debían tener los siguientes requisitos:

- ◆ Las sociedades que participan en la determinación del ingreso global gravable de la unidad de fomento debían continuar participando en el mismo, salvo autorización expresa de la SHCP
- ◆ Cuando una sociedad se desincorporará de la unidad de fomento o cuando dejara de considerarse como tal, la sociedad de fomento debería determinar en cantidad líquida, los beneficios fiscales obtenidos que hubieran sido producidos por la sociedad o sociedades que se desincorporaran, o por el conjunto de las sociedades promovidas.

Artículo 10. Las sociedades de fomento deberían de llevar libros y registros respecto de la unidad de fomento.

El decreto en cuestión tuvo aplicación práctica y se considera el antecedente de la consolidación fiscal.

El decreto de unidades de fomento estuvo en vigor hasta 1980; en 1981 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta en la que se contempló por primera vez el ajuste al costo comprobado de adquisición de las acciones para determinar la ganancia al momento de enajenarlas, ajuste que en el caso de las sociedades controladoras contemplaba ciertas reglas específicas.

La consolidación fiscal en forma similar a la que hoy existe, fue incorporada a la ley del Impuesto sobre la renta en el año 1982 como una medida vanguardista de nuestro sistema fiscal.

Como historia de la consolidación fiscal de 1981 a 2007 el régimen de consolidación fiscal a sufrido diversas modificaciones, algunas han sido para favorables ya que se tienen claras reglas de la aplicación del régimen y en otras ocasiones han complicado su aplicación.

Con al entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo en el año de 1990, fue regulada la consolidación fiscal en dicha ley dado que, tiene el carácter complementario de este gravamen con el impuesto sobre la renta.

Del año 1981 hasta 1998 la mecánica de la consolidación fiscal era efectuada en base a la participación accionaría de la controladora en las controladas.

De 1999 a 2004 el método utilizado fue el porcentaje de participación accionaria con el 60% consolidable de la controladora en las controladas.

En 2005 se reforma nuevamente la Ley del impuesto Sobre la Renta y la mecánica vuelve a ser en base a la participación accionaria.

Para ser más claros y precisos de los cambios legislativos que se han manejado en México, explicare brevemente las disposiciones fiscales aplicables de 1982 a la fecha.

En el año de 1982 el 31 de diciembre se introduce en la legislación fiscal mexicana en el Impuesto Sobre la Renta la consolidación fiscal mediante la adición de un capítulo IV del título II que comprendía 18 artículos del 57-A al 57-P, que estuvieron vigentes sin cambios importantes hasta el ejercicio 1998.

Cuadro 1. Características establecidas en ley de 1980 a 2007

Particularidades	1980 a 1998	1999-2001	2002-2004	2005- 2007
Régimen voluntario	Si	Si	Si	Si
Control	Accionario y efectivo	Accionario	Accionario	Accionario
Participación Consolidable	100% S/PA	60% S/PA	60% S/PA	100% S/PA
Partidas especiales	Si	Si	NO, Si se ejerció el transitorio	
Controladora "pura"	No	Si	No	No
Flujo de efectivo Mayoritaria	Si	No	No	Si
Pago al SAT minoritario	Si	No	No	Si
Los extranjeros consolidaban	Si	No	No	No
Dividendos entre el grupo	No pagan impuestos	Difieren impuestos		
Registros especiales	Si	Si	Si	Si

Fuente: Diseño propio, basado en Loyo Ríos 2006, págs. 25-30

A partir de 1980 varios grandes grupos corporativos nacionales y de inversión extranjera han optado por tributar bajo el régimen de consolidación fiscal aprovechando los beneficios fiscales de diferimiento de los impuestos en los casos de la amortización inmediata de las pérdidas fiscales y de los dividendos pagados fuera de CUFIN.

1.1 Consolidación fiscal

Proviene del vocablo latín consolidatio, -ónis, de acuerdo con la definición del diccionario de la lengua española, significa acción y efecto de consolidar.

Consolidar proviene del latín consolidare que entre algunos significados están. Reunir, volver a juntar lo que antes se había quebrado o roto, de modo que quede firme, reunirse en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado.

Se tiene algunas definiciones como las siguientes:

Régimen neutral de gravamen que pudiera aplicarse a los grupos de intereses comunes que por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, decidieron organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí de forma tal que por su forma de organización no tuvieran efectos favorables ni desfavorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz con sucursales.” (Navarro, 1986)

“En esencia lo que busca la ley con el establecimiento de estas sociedades es el lograr que se consoliden los resultados fiscales, tanto de la controladora como de todas las controladas; la idea al lograr consolidar el resultado fiscal del grupo de sociedades es el mezclar las utilidades de unas

sociedades con el (sic) de pérdidas de otras, disminuyendo así la base sobre la cual pagarían todas las sociedades”. (Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública)

De acuerdo a las definiciones enunciadas anteriormente de consolidación podríamos establecer que es una ficción, ya que el grupo como sujeto del pago de impuesto no existe al no tener personalidad jurídica propia, únicamente existe para el derecho fiscal y es la controladora la que adquiere la calidad de sujeto, al adquirir los derechos y obligaciones de pagar el impuesto de manera consolidada, por ella y todo el grupo de sociedades que le pertenecen en su calidad de propietaria.

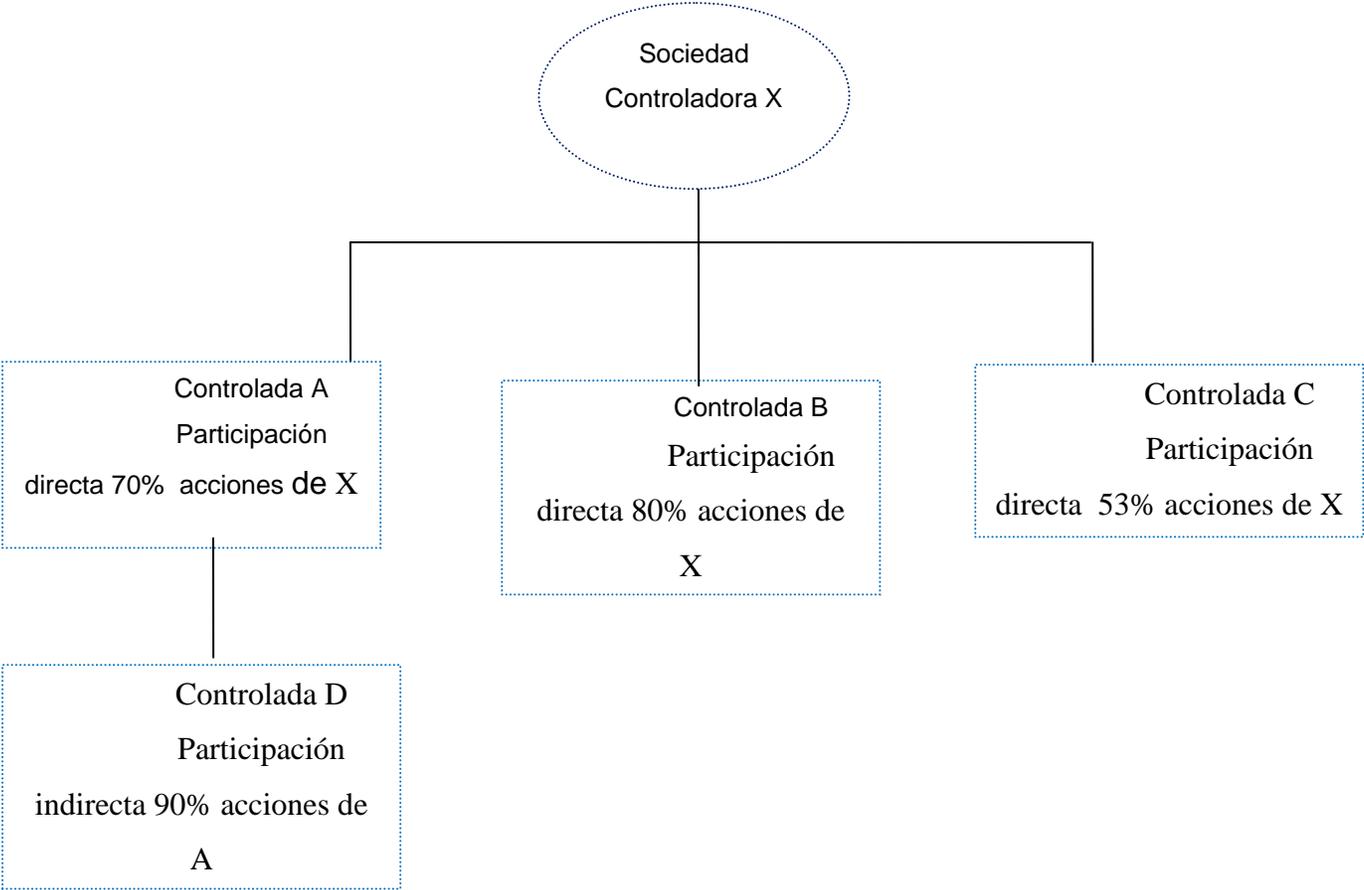
Desde el punto de vista legal es un régimen justo de pago de impuestos, ya que en su estricta teoría el grupo consolidado debería pagar el mismo impuesto que hubiera correspondido si se hubiera organizado con la constitución de sucursales o divisiones, en lugar de constituir sociedades con personalidad jurídica propia.

Algunos autores consideran que el régimen de consolidación fiscal otorga estímulos y privilegio a los grandes corporativos del país. El privilegio que podríamos decir tienen estos grupos financieros que por razones financieras, de inversión, de operación constituyen entidades independientes es el resultado fiscal consolidado suma de utilidades y pérdidas como una entidad jurídica. Sin embargo, este tipo de grupos debe de cumplir con obligaciones diferentes a las personas morales, en la mayoría de los casos no se tiene una legislación adecuada por lo que este régimen tiende a ser complicado y difícil en la práctica.

El siguiente diagrama ilustra la consolidación fiscal, en la cúspide se encuentra la sociedad controladora comúnmente llamada “Holdings” es una persona moral residente en el país, constituida con los requisitos establecidos en

ley, de la cuál derivan otras sociedades de segundo o tercer nivel de acuerdo a la participación accionaria que la controladora tiene sobre las mismas, dicha participación puede ser directa o indirecta.

Cuadro 2. Estructura accionaria de las empresas que consolidan fiscalmente



Fuente: Loyo Ríos, 2006 pág. 31

La participación directa se da cuando la sociedad controladora es dueña del más del 50% de las acciones de otra sociedad.

La participación indirecta se presenta cuando la sociedad controladora participa a través del control accionario de una sociedad de la cual es dueña en más de un 50%.

1.2 Sociedad controladora

No tiene una definición como tal en ley, sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 64 establece lo siguiente:

“Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

I. Que se trate de una sociedad residente en México.

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

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.” (Agenda Tributaria 2007)

De acuerdo a lo establecido anteriormente tendremos que desentrañar el artículo.

Primero: ¿Qué se considera como sociedad? La ley general de sociedades mercantiles establece en su artículo 1° el reconocimiento de las siguientes sociedades mercantiles:

- I.- Sociedad en nombre colectivo;
- II.- Sociedad en comandita simple;
- III.- Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV.- Sociedad anónima;
- V.- Sociedad en comandita por acciones, y
- VI.- Sociedad cooperativa.”

Por lo tanto, la sociedad constituidas mercantiles mexicanas son aquellas que la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce como tal, que se constituyeron ante notario público y están inscritas en el Registro Público de la Propiedad en la sección Comercio.

Segundo ¿Qué se considera sociedad residente en México para efectos legales? El artículo 9° del Código Fiscal de la Federación fracción II nos define que se consideran residentes en territorio nacional. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Lo cual podría quedar como una laguna de ley, dado que no tiene el requisito de que sea una sociedad mexicana, ya que una sociedad residente en el extranjero puede tener la administración principal del negocio en el país.

La regla 2.1.5 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2006 establece que para los efectos del artículo 9o. del CFF se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

De acuerdo con las disposiciones enunciadas anteriormente, se resumen en que la sociedad controladora puede haber sido constituida de acuerdo con las leyes mexicanas o bien puede haber sido constituida con las leyes vigentes en el país de que se trate, siempre y cuando tenga la característica de que el control y la dirección se realice en territorio nacional.

Tercero: Propiedad de más del 50% de las acciones con derecho a voto. El requisito principal para considerarse como una sociedad controladora es que tenga el control en las demás sociedades, es por ello que el requisito principal es que sea dueña del más del 50 % de sus acciones con derecho a voto, por lo que tendrá que considerar lo siguiente:

- ◆ El sexto párrafo del artículo 64 LISR establece que no se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales.

- ◆ Las acciones son títulos valor o títulos de crédito, de acuerdo con la definición del artículo 5º de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, son los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal en que ellos se consigna.
- ◆ Diferenciación de las partes sociales de las acciones, las primeras no pueden transmitirse sin el consentimiento de los otros socios, en cambio la acción se puede negociar sin el consentimiento del socio.
- ◆ Los derechos de los socios o accionistas se dividen en patrimoniales y de carácter corporativo.
- ◆ Derecho patrimonial tiene la obligación del socio de proporcionar una contribución para lograr el fin social con la finalidad de obtener utilidades repartibles entre los socios. Cuando la sociedad se liquide tiene derecho a percibir la parte proporcional que le corresponda.
- ◆ Derecho corporativo no tiene valor cuantificable en numerario y en su ejercicio no se obtienen bienes en posibilidad de valuarse. Los derechos al voto en las Asambleas generales de accionistas es un ejemplo claro.

La Ley General de Sociedades Mercantiles establece lineamientos respecto a las acciones, en sus artículos 113,182 y 137.

Artículo 113 “Cada acción sólo tendrá derecho a voto, pero en el contrato social podrá pactarse que una parte de las acciones tenga derecho a voto solamente en ciertos asuntos que se traten en las asambleas extraordinarias”

Artículo 182 F-IX “Para la amortización de acciones con utilidades repartibles, la sociedad adquiere sus propias acciones a través de bolsa y aplica

utilidades acumuladas a la extinción de estas acciones, en lugar de reducir su capital por ese monto. Si la amortización de acciones se lleva a cabo con utilidades repartibles, el monto del capital social no se modifica; sin embargo, los títulos de las acciones amortizadas quedan anulados y en su lugar podrán emitirse acciones de goce.”

Artículo 137 “las acciones de goce tendrán derecho a las utilidades líquidas, después de que se haya pagado a las acciones no reembolsables el dividendo señalado en el contrato social. El mismo contrato podrá conceder el derecho a voto a las acciones de goce”. (Ley General de sociedades mercantiles)

Las acciones de goce no tienen representación monetaria en el capital social de la sociedad mercantil porque sólo participan de las utilidades, lo cuál explica en que el artículo 64 LISR no lo menciona.

Cuarto: En ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

Este requisito es un tanto repetitivo ya que queda claro que la sociedad controladora debe de tener más del 50% de acciones con derecho a voto, por lo que no es posible que otra sociedad o sociedades tengan individual o conjuntamente más del 50% de las acciones.

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, establece reglas referentes a lo que se considera sociedades residentes en algún país con el que se tenga acuerdo de información, así como las inversiones en el público inversionista.

3.1.1. Para los efectos de la Ley del ISR, reúnen las características de acuerdo amplio de intercambio de información, los acuerdos que se relacionan en el Anexo 10 de la presente Resolución.

3.3.1. Para los efectos de la Ley del ISR y su Reglamento, se consideran títulos valor que se colocan entre el gran público inversionista, aquellos que la Secretaría, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y teniendo en consideración lo dispuesto en los párrafos siguientes de la presente regla, autorice en virtud de que sus características y términos de colocación, les permitan tener circulación en el mercado de valores.

No se consideran colocados entre el gran público inversionista los títulos que correspondan a transacciones concertadas fuera de bolsa, como son los cruces protegidos, las operaciones de registro o con cualquiera otra denominación, inclusive cuando la Comisión Nacional Bancaria y de Valores les hubiese dado el trato de operaciones concertadas en bolsa de conformidad con el artículo 22-Bis-3 de la Ley del Mercado de Valores, vigente hasta el 27 de junio de 2006, y el artículo 179 de la Ley del Mercado de Valores, vigente a partir del 28 de junio de 2006. Quedan exceptuadas de lo establecido en el presente párrafo las operaciones de registro sobre acciones representativas del capital de sociedades de inversión, las operaciones de registro de acciones que se realicen con el exclusivo objeto de entregar títulos para liquidar operaciones financieras derivadas de capital realizadas a través del Mercado Mexicano de Derivados, así como las ofertas públicas. (DOF 28 abril 2007)

1.3 Sociedad controlada

El concepto de controlada no está definido en ley, algunos artículos referentes al régimen de consolidación fiscal hacen referencia a estas sociedades.

Una definición acertada es una Sociedad residente en México para efectos fiscales, cuya mayoría de acciones con derecho a voto son propiedad en forma directa o indirecta, o de ambas formas, de una sociedad controladora.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 66 LISR se consideran sociedades controladas aquellas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

En el estudio del presente capítulo se ha tratado de establecer que empresas pueden tener el título de controladoras y controladas aún cuando el CFF y la resolución miscelánea establecen como requisitos: control, dirección, operación o administración de la sociedad. Sin embargo, para efectos de considerar a una sociedad residente en el extranjero como sociedad controladora o controlada el artículo 57 fracción III establece lo siguiente:

No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades

III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.

1.4 Excepciones de empresas que no pueden consolidar

En los antecedentes se contempla que el régimen de consolidación fiscal es neutral, por lo tanto, existen sociedades que no pueden apegarse a este régimen.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla este supuesto y la letra dice:

Artículo 67. No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

- I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.
- II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8o. de esta Ley componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.
- III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.
- V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- VI. Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.

VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación. (Agenda Tributaria 2007)

Es conveniente analizar el motivo de la prohibición de las sociedades antes enunciadas para formar parte del régimen de consolidación fiscal.

La LISR artículo 8 primer párrafo establece lo que considera como persona moral que cuando en la Ley mencionada se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Diferencia entre sociedad y asociación civil:

La asociación civil se constituye cuando varios individuos se reúnen para realizar un fin común que no este prohibido por la ley y con la característica fundamental de no tener un fin preponderantemente económico, de acuerdo a lo establecido en el artículo 2670 del Código Civil Federal. Es constituida por varios individuos, personas físicas, por lo que existe un impedimento legal de que sus asociados sean sociedades mercantiles y como consecuencia de ello no pueden considerarse sociedades controladas.

En la sociedad civil los socios se obligan mutuamente a combinar recurso o esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, sin especulación comercial conforme al artículo 2688 del CCF. Este tipo de sociedad si se puede constituir por socios que sean sociedades mercantiles y por personas físicas, ya que no es un requisito de constitución el ser

personas físicas exclusivamente, podría tener y título de sociedad controladora y por lo tanto, no es acertada la prohibición de este tipo de sociedades en el régimen de consolidación fiscal.

La asociación en participación, con independencia de que conforme a la legislación societaria se trate de un contrato sui generis, o una sociedad irregular oculta y de que sea el asociante quien legalmente responde por la asociación ante terceros, tendrá personalidad jurídica para el derecho fiscal, ya que así lo dispone el artículo 17B CFF y la LISR en el artículo 8, lo que la asimila a persona moral y tributa en todos los aspectos de la misma manera que las sociedades mercantiles. Por tanto, si el 50% de los derechos de participación en el contrato de participación son propiedad de una sociedad controladora, debiera poder considerarse a dicho contrato como una “sociedad controladora” y permitir su consolidación.

1.5 Conclusión

El presente capítulo da la introducción a los antecedentes históricos del régimen de consolidación fiscal en el mundo y en México, siendo su origen la consolidación contable y financiera para después ser regulada en las leyes fiscales aplicables a cada país y su incursión en México a través del Instituto de Contadores Públicos para su regulación contable y en la ley del impuesto sobre la renta para efectos fiscales, así como las diferentes modificaciones que se han tenido en ley ISR de 1980 a 2007.

Este régimen es aplicable a los grandes grupos financieros del país y su incorporación al régimen es voluntaria a través de una solicitud de la sociedad tenedora de acciones llamada comúnmente holdings a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, tiene la particularidad de tener una permanencia obligatoria de 5 años a partir de que comienza a surtir efectos el permiso otorgado por la SHCP.

En el régimen de consolidación fiscal regulado en ley establece dos sujetos que son la sociedad controlada y la (s) sociedad (es) controladas, la sociedad controlada es aquella que tiene una personalidad jurídica propia y que será la sociedad que responderá por ella y por la empresas de las cuales es propietaria en más de un 50% de la tenencia accionaria llamadas dentro de este régimen sociedades controladas.

Sin embargo, existen sociedades que no pueden tributar bajo las reglas del régimen de consolidación fiscal debido a que por su naturaleza están reguladas por leyes especiales tal es el caso de las instituciones de crédito, de seguros y fianzas entre otros.

Capítulo II Fundamentos legales

De acuerdo con el derecho tributario mexicano existe la jerarquía de leyes y la máxima ley de nuestro derecho tributario es la Constitución Política de los estados unidos mexicanos y de ella emanaran las demás leyes especiales tal es el caso de la Ley del Impuesto sobre la renta, la ley del impuesto al activo, el código fiscal de la federación y los criterios de la autoridad competente en este caso de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria establecidos en la Resolución Miscelánea.

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos

La obligación pagar tributos al estado, esta establecido en la carta magna de los estados unidos mexicanos en su artículo 31 F-IV que a la letra dice:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Todo régimen fiscal debe de considerar en sus reglas la legalidad a que hace referencia el artículo antes mencionado.

2.2. Ley del impuesto sobre la renta

La ley del Impuesto sobre la renta establece reglas de aplicación al régimen de consolidación fiscal en el capítulo VI en los artículos del 64 al 78.

Es un capítulo de difícil comprensión y que no es conveniente para el presente trabajo transcribirlo en su totalidad, se enunciarán algunos artículos aplicables al tema a desarrollar.

2.2.1 Requisitos para consolidar

De acuerdo a la jerarquía de las leyes, en primera instancia tenemos a la Constitución de la cual emanan las leyes específicas, la Ley del Impuesto sobre la Renta en la que emite las reglas específicas del Régimen de consolidación fiscal.

La incorporación al régimen de consolidación fiscal es voluntario de tal manera es necesario solicitar por escrito con las reglas que la ley ISR establece en el artículo que se transcribe a continuación.

“Artículo 65. La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado, siempre que la misma junto con las demás sociedades controladas cumplan los requisitos siguientes:

I. Que la sociedad controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas y obtenga autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su resultado fiscal consolidado.

La solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado a que se refiere esta fracción, deberá presentarse ante las autoridades fiscales por la sociedad controladora, a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, debiéndose reunir a esa fecha los requisitos previstos en este Capítulo. Conjuntamente con la solicitud a que se refiere este párrafo, la sociedad controladora deberá presentar la

información que mediante reglas de carácter general dicte el Servicio de Administración Tributaria.

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la sociedad controladora deberá manifestar todas las sociedades que tengan el carácter de controladas conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de esta Ley. En el caso de no manifestar alguna de las sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha en que se presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos. Lo dispuesto en este párrafo también será aplicable en el caso en que la sociedad controladora no manifieste dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo.

La autorización a que se refiere esta fracción será personal del contribuyente y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general dicte el mismo.

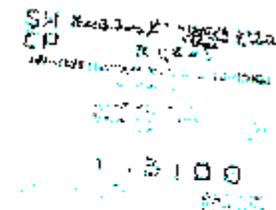
- II. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.” (Agenda tributaria 2007)

El régimen de consolidación fiscal es voluntario y todo grupo que desee tributar bajo este esquema deberá solicitar autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes de la Ciudad de México. La Resolución Miscelánea en la regla 3.5.1 establece los lineamientos a seguir.

A continuación se presenta la solicitud para consolidar fiscalmente de Collins & Aikman Holdings, SA de CV, la sociedad del estudio a desarrollar en el presente trabajo de investigación.

La sociedad realizó el procedimiento establecido en la legislación fiscal vigente en el ejercicio de 1996. Collins & Aikman Holdings, SA de CV era dueña de la tenencia accionaria del 99.99% de la sociedad A, así mismo, estaba en trámites de conseguir el 99.99% de las acciones de las sociedad B y C.

Cuadro 3. Solicitud al SAT para consolidar fiscalmente



México, D.F. a 14 de octubre de 1996.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
 ADMINISTRACIÓN ESPECIAL JURÍDICA DE INGRESOS
 ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES "B"
 PRESENTE

27577

RFC :

ASUNTO : Se solicita autorización para presentar declaraciones de Impuesto Sobre la Renta en forma consolidada.

con registro federal de contribuyentes número P
 SVA, en mi carácter de representante legal de Holdings, S.A. de C.V., personalidad que acredito con copia del poder respectivo que se adjunta, señalando como domicilio para oír y recibir notificaciones en Jaime Balmes N°11, Torre "D", piso 4, Plaza Polanco, Colonia Los Morales Polanco, 11510 México, D.F., y autorizando en los términos del Artículo 19 del Código Fiscal de la Federación a los señores Valentín Vilja Blanco, Ricardo Rendón Pimentel, R. Federico Aguilar Millán, Octavio Penedo Gómez, Francisco Javier Ruiz Reséndiz y Martha Angélica Jiménez Seade, atentamente comparezco y expongo:

- 1.- Holdings, S.A. de C.V. fue constituida de conformidad con las leyes de la República Mexicana, el día 24 de julio de 1995, cuyo objeto social principal consiste en participar, a través de la tenencia de acciones, en el capital social de cualquier tipo de Sociedades.
- 2.- Holdings, S.A. de C.V. controla en forma directa, en el siguiente porcentaje, a las compañías que se mencionan a continuación:

Controlada	Porcentaje de participación
Controlada A	99.99%
Controlada B	99.99% ¹
Controlada C	99.99% ¹

¹ = Esta compañía esta en proceso de ser controlada por Holdings, S.A. de C.V. (véase anexo 2).

Estas sociedades tienen emitidas acciones nominativas y han manifestado su conformidad por escrito para determinar su resultado fiscal consolidado. Se adjuntan a la presente los originales de dichas conformidades (anexos en el expediente de cada empresa).

3.- Holdings, S.A. de C.V., así como las sociedades controladas mencionadas en el punto anterior se comprometen a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público registrado en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que se opte por el régimen de consolidación fiscal (se anexan los escritos de conformidad en el expediente de cada empresa)

POR LO ANTERIORMENTE EXPUESTO, ATENTAMENTE SE SOLICITA:

ÚNICO: Que de conformidad con lo que se establece en el artículo 57-B, fracción IV, del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se sirvan autorizar a la sociedad controladora Holdings, S.A. de C.V. y a las sociedades controladas relacionadas en el punto 2 anterior, para que presenten declaración consolidada, en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir del ejercicio fiscal de 1997.

Protesto lo necesario.



Representante Legal
Holdings, S.A. de C.V.

Anexos:

1. Copia de representación legal.
2. Solicitud de reorganización a costo fiscal.

Fuente: Documentos fiscales propiedad de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

2.2.2 Obligaciones de las empresas que consolidan

De acuerdo con los antecedentes comentados en el presente trabajo, la consolidación fiscal es un régimen complicado que tiene más cargas administrativas que beneficios fiscales. La LISR establece una serie de reglas y procedimientos que la empresa controladora debe considerar.

Entre ellos destaca el registro de la Cuenta de Utilidad Neta (CUFIN) consolidada, la cual se integra de la CUFIN que cada una de las controladas tenga al momento de incorporarse al grupo que consolida en la participación accionaria.

Dicho procedimiento se encuentra establecido en ley del Impuesto sobre la renta en el siguiente artículo

“Artículo 72. La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la misma, tendrá las siguientes:

I. Llevar los registros que a continuación se señalan:

a) Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada conforme a lo previsto por el artículo 69 de esta Ley, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o pagados por la sociedad controladora y las sociedades controladas, conforme a lo dispuesto en las reglas de carácter general que para estos efectos expida el Servicio de Administración Tributaria.

b) De las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones,

así como de la disminución de dichas pérdidas en los términos de los artículos 61 y 32, fracción XVII de esta Ley.

c) De las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas en los términos de los artículos 61 y 32, fracción XVII de esta Ley y del impuesto sobre la renta a su cargo, que le hubiera correspondido de no haber consolidado fiscalmente.

d) Los que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 88 de esta Ley, que hubiera correspondido a la sociedad controladora de no haber consolidado.

e) De las utilidades fiscales netas consolidadas que se integrarán con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.

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

Los registros señalados en esta fracción así como su documentación comprobatoria deberán conservarse por todo el periodo en el que la sociedad controladora consolide su resultado fiscal con cada una de sus sociedades controladas, y hasta que deje de consolidar. Lo

anterior será aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en otras disposiciones fiscales.

La sociedad controladora podrá obtener autorización del Servicio de Administración Tributaria, cada diez ejercicios, para no conservar dicha documentación comprobatoria por el periodo a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumpla con los requisitos que mediante reglas de carácter general señale el propio Servicio de Administración Tributaria.

II. Presentar declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas. Asimismo, deberá presentar como parte de la declaración de consolidación, toda la información que permita determinar su utilidad o pérdida fiscal como si no consolidara.

En el caso de que en la declaración a que se refiere esta fracción resulte diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración.

III. En el caso de que alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, así como cuando en el ejercicio de sus facultades las autoridades fiscales modifiquen la utilidad o la pérdida fiscal de una o más sociedades controladas y con ello se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados, y se derive un impuesto a cargo, a más tardar

dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la sociedad controladora presentará declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar. Cuando no se derive impuesto a cargo, la declaración complementaria de consolidación se presentará a más tardar dentro de los dos meses siguientes a aquél en que ocurra la primera modificación.

Si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla.

Cuando se trate de declaraciones complementarias de las sociedades controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la sociedad controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar en la fecha de presentación del dictamen relativo a la sociedad controladora.

IV. (Se deroga).

V.En el caso de que una sociedad controladora celebre operaciones con una o más de sus sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta Ley.” (Agenda tributaria 2007)

2.2.3 Procedimiento de resultado fiscal y Participación consolidable

Una de las particularidades de este régimen es de cada sociedad que es parte del grupo que la SHCP autorizo para que consolidara fiscalmente, tiene personalidad jurídica propia y por lo tanto tiene derechos y obligaciones.

Sin embargo, para determinar su resultado fiscal se considera como un solo ente económico y la controlada en el caso en cuestión Collins & Aikman Holdings, SA de CV tiene la obligación de enterar los impuestos de ella y de todas las controladas de las cuales es dueña en más del 50% de la tenencia accionaria ya sea de manera directa o indirecta.

Como se ha descrito en el capítulo anterior este régimen de consolidación fiscal ha sufrido modificaciones desde el comienzo del mismo, aplicado desde 1980 a la fecha (2007).

Una de ellas ha sido la participación consolidable

De los años de 1980 1998 dicha participación fue del 100% sobre la tenencia accionaria, permitiendo el libre flujo de efectivo de las controladas a la controladora que era la que cumplía las obligaciones fiscales por el grupo que consolidaba fiscalmente. Este procedimiento beneficiaba a las empresas ya que los efectos de pérdidas fiscales dentro de la consolidación a nivel individual eran aprovechados en un 100%

De 1999 a 2004, la participación que se permitió fue de un 60%, eliminando el libre flujo de efectivo, las empresas controladas y controladora pagaban sus impuestos en pagos provisionales como si no hubiera consolidación, al resultado anual de la controladora por la consolidación se permitía el acreditamiento de los pagos provisionales efectivamente enterados por todas las controladas y por la controladora en un 60%.

Se eliminan beneficios entre el grupo de consolidación y aumenta la carga administrativa.

De 2005 a 2007 se regresa al método de participación en un 100%, aunque existe el artículo transitorio de 2005 en donde los pagos provisionales se realizan con el método de 2004 y es hasta 2006 que tiene un efecto real.

Actualmente la LISR establece este procedimiento en ley.

“Artículo 68. La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:

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

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

b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la sociedad controlada de que se trate.

c) Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en el que comience a consolidar en los términos de este Capítulo, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal a que se refiere este inciso.

d) Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción.

e) Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas en los términos del artículo 66 de esta Ley, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, obtenidas en el ejercicio por las sociedades controladas y la sociedad controladora, siempre que la adquisición y enajenación de acciones se efectúe dando cumplimiento a los requisitos a que se refiere la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

El monto de las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior, se podrá disminuir, sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la ganancia que por este mismo concepto

obtengan en el mismo ejercicio la sociedad controladora y las demás sociedades controladas.

Sumará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas en los términos del artículo 66 de esta Ley, que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, obtenidas por las sociedades controladas y la sociedad controladora en el ejercicio y en ejercicios anteriores y que hayan sido restadas conforme al primer párrafo de este inciso en dichos ejercicios, que hubieran deducido en el ejercicio conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

Los conceptos señalados en los incisos anteriores de esta fracción, se sumarán o se restarán en la participación consolidable.

Para los efectos de este Capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 100%.

Para calcular las modificaciones a las utilidades o a las pérdidas fiscales, de las sociedades controladas de ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las

pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, cuando la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de una sociedad controlada cambie de un ejercicio a otro, se dividirá la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en el capital social de la sociedad controlada durante el ejercicio en curso entre la participación correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a cada uno de los ejercicios mencionados; el cociente que se obtenga será el que se aplicará a las utilidades o a las pérdidas fiscales, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) de esta fracción y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de esta fracción, incluidas en las declaraciones de los ejercicios anteriores, y al impuesto que corresponda a estos ejercicios, en los términos del artículo 75 de esta Ley.

II. A la utilidad fiscal consolidada se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de esta Ley.

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de esta Ley, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a

la utilidad fiscal consolidada o se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda dicha pérdida y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

Las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que en los términos del inciso e) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley. El monto equivalente a las pérdidas fiscales que se adicione a la utilidad fiscal consolidada o que se disminuya de la pérdida fiscal consolidada, según sea el caso conforme a este párrafo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

Penúltimo párrafo (Se deroga).

Cuando la sociedad controladora o las sociedades controladas tengan inversiones a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, la sociedad controladora no deberá considerar el ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal, derivados de dichas inversiones para determinar el resultado fiscal consolidado o la pérdida fiscal consolidada, y estará a lo dispuesto en el artículo 213 de dicha Ley.” (Agenda tributaria 2007)

2.2.4 Procedimiento de desincorporación de sociedad controlada

Este régimen establece reglas para las sociedades controladas que por diversas situaciones dejen de pertenecer al grupo que consolida fiscalmente.

La razón principal por la que una sociedad deja de ser controlada es por que la sociedad controladora deja de ser dueña del más del 50% de la tenencia accionaria, las razón pueden ser diversas entre las más comunes es que la sociedad controladora venda sus acciones de la sociedad controlada a otro sociedad o bien por reestructuraciones dentro del grupo una o varias controladas se fusionen.

Sin embargo, la sociedad controladora deberá de modificar el resultado consolidado en el ejercicio inmediato anterior a que se de este supuesto.

Este procedimiento esta contemplado en ley en el artículo 71 que se transcribe a continuación.

“Artículo 71. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios

anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos séptimo y octavo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3889. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere el párrafo anterior por el factor de 1.3889 se sumará en su totalidad.

Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta Ley, se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 68 de

esta Ley, éstas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate. Tratándose de los dividendos, éstos se actualizarán desde la fecha de su pago y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. Los saldos de la cuenta y el registro a que se refieren los párrafos séptimo y octavo de este artículo que se tengan a la fecha de la desincorporación, se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

La sociedad controladora disminuirá del monto del impuesto al activo consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, y en el caso de que el monto del impuesto al activo consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del impuesto al activo que le corresponda.

La sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889. La controladora, en este último caso, podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de esta Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. En el caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3889 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

En el caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión. En el caso de que la sociedad que desaparezca con motivo de la fusión sea la sociedad controladora, se considera que existe desconsolidación.

Las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año. Cuando por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión, una sociedad se encuentre en suspensión de actividades, la desincorporación será inmediata.

Cuando la sociedad controladora deje de determinar su resultado fiscal consolidado estará a lo dispuesto en este artículo por cada una de las empresas del grupo incluida ella misma.

En el caso en que el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del noveno, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto correspondiente dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que se efectúe la desconsolidación. Tratándose del caso en que el grupo hubiera optado por dejar de determinar su resultado fiscal consolidado, la sociedad controladora enterará el impuesto derivado de la desconsolidación dentro del mes siguiente a la fecha en que obtenga la autorización para dejar de consolidar.

Las sociedades controladoras a que se refiere el párrafo anterior deberán presentar la información que señale el Servicio de Administración

Tributaria mediante reglas de carácter general. Cuando el grupo deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en este Capítulo, así como cuando deba desconsolidar en los términos del penúltimo párrafo del artículo 70 de esta Ley y del noveno, antepenúltimo y penúltimo párrafos de este artículo, la controladora deberá presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

En el caso en que el grupo hubiera optado por dejar de consolidar su resultado fiscal con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que surtió efectos la autorización de consolidación, la sociedad controladora deberá enterar el impuesto derivado de la desconsolidación, con los recargos calculados por el periodo transcurrido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio de no haber consolidado en los términos de este Capítulo y hasta que el mismo se realice. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general.

Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación, y este hecho ocurra con anterioridad a que haya concluido el plazo de cinco ejercicios desde que el grupo empezó a consolidar su resultado fiscal, se considerará que se trata de una desconsolidación, debiéndose pagar el impuesto y los recargos en los términos establecidos en el párrafo anterior. Para los efectos de este párrafo, el valor de los activos será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo.

En el caso en que la sociedad controladora continúe consolidando a una sociedad que deje de ser controlada en los términos del artículo 66

de esta Ley por más de un ejercicio, hubiera o no presentado el aviso, deberá desconsolidar a todas sus sociedades controladas y enterar el impuesto y los recargos conforme a lo señalado en el párrafo anterior.

La sociedad controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 72 de esta Ley, deberá desconsolidar y enterar el impuesto diferido por todo el periodo en que se consolidó el resultado fiscal en los términos de este artículo.

En caso de que con anterioridad a la desincorporación de una sociedad se hubiera efectuado una enajenación parcial de acciones de dicha sociedad, la parte de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo que se adicionará a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que no se hubiera disminuido en la enajenación referida, en los términos del artículo 73 de esta Ley.” (Agenda Tributaria 2007)

2.2.5 Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada e individual

Una de las obligaciones de las sociedades que consolidan fiscalmente es llevar registros especiales, como la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. Esta cuenta es la suma de las cufines individuales de las sociedades controladas en la participación consolidable en cada ejercicio desde el momento de su incorporación al grupo y hasta el momento en que dejan de serlo por diversas razones financieras que se vio en el punto anterior en la desincorporación de controladas, y de la sociedad controlada en su participación individual.

La Ley del impuesto sobre la renta en su artículo 69 establece el procedimiento a seguir por la sociedad controladora.

“Artículo 69. 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 en el artículo 88 de esta Ley y considerando los conceptos siguientes:

I. La utilidad fiscal neta será la consolidada de cada ejercicio.

La utilidad a que se refiere el párrafo anterior, será la que resulte de restar al resultado fiscal consolidado del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y el importe de las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma ley, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas. Las partidas no deducibles correspondientes a la sociedad controladora y a las sociedades controladas, se restarán en la participación consolidable.

Cuando la suma de las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma Ley, de la sociedad controladora y de las sociedades controladas en la participación consolidable y el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de la citada Ley, sea mayor que el resultado fiscal consolidado del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada que la sociedad controladora tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta consolidada que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará

desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

II. Los ingresos por dividendos percibidos serán los que perciban la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 11 de esta Ley y aquellos que hubiesen provenido de la cuenta de utilidad fiscal neta de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los paguen, en la participación consolidable a la fecha de percepción del dividendo.

III. Los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la sociedad controladora.

IV. Los ingresos, dividendos o utilidades, sujetos a regímenes fiscales preferentes a que se refiere el primer párrafo del artículo 88 de esta Ley, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

La sociedad controladora que opte por determinar su resultado fiscal consolidado, constituirá el saldo inicial de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada sumando los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de la sociedad controladora y de las sociedades controladas al inicio del ejercicio en que surta efectos la autorización de consolidación, en la participación consolidable a esa fecha.

Cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la cuenta a que se refiere este artículo se incrementará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga la sociedad controlada al

momento de su incorporación, considerando la participación consolidable que a esa fecha tenga la sociedad controladora en la sociedad controlada.”
(Agenda Tributaria 2007)

Para efectos de determinar el saldo de la cuenta utilidad fiscal neta consolidada es adicionada de la cuenta de utilidad fiscal neta de cada una de las sociedades controlada en la participación consolidable, por lo tanto es necesario conocer el procedimiento de la cuenta de utilidad fiscal neta establecida en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“Artículo 88. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, 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 y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 11 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se 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 de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción 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 actualizado de la reducción 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 sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. El importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión. ” (Agenda tributaria 2007)

2.3 Impuesto al activo

Como se menciona al inicio de este capítulo una de las leyes fiscales especiales es la ley del impuesto al activo, y aunque la ley del impuesto sobre la renta establece reglas de aplicación al régimen de consolidación y en base de que el impuesto al activo es complementario del Impuesto sobre la renta, y en la ley respectiva se establece que las sociedades que tributen en el capítulo VI del Título I no aplicara la exención de pago de este impuesto en los 3 años que establece en su artículo 6 y el procedimiento de del cálculo del valor del impuesto

al activo de las empresas que consolidan fiscalmente artículo 13 que se transcriben a continuación.

“Artículo 6.- No pagarán el impuesto al activo las siguientes personas:

I.- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

II.- (Se deroga).

III.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando las mismas hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV.- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.

V.- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a que se refiere la fracción I de este artículo, únicamente por dichos bienes.

VI.- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en

los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción.

Las personas a que se refiere la fracción I de este artículo que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1o. de esta Ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1o. de esta Ley, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140 de dicha Ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.

No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de las sociedades que en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación, excepto por la proporción en la que la sociedad controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

Los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes a que se refieren las fracciones II y III del artículo 2o. de esta Ley, pagarán el impuesto incluso

por los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente. Estos contribuyentes no podrán ejercer la opción a que se refiere el artículo 5o-A durante los ejercicios mencionados.

Artículo 13.- La controladora que consolide para efectos del impuesto sobre la renta, estará a lo siguiente:

I.- Calculará el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en la proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.

Para los efectos del párrafo anterior, el valor de los activos de la controladora y de cada una de las controladas se determinará considerando el valor y la fecha en que se adquirieron por primera vez por las sociedades que consoliden. En caso de que existan cuentas y documentos por cobrar de la controladora o controladas, con otras empresas del grupo que no causen el impuesto consolidado, no se incluirán en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social. Tampoco se incluirán en el valor de los activos de la controladora, las acciones de sus controladas residentes en el extranjero.

(Último párrafo se deroga)

II.- La sociedad controladora efectuará pagos provisionales consolidados en los términos del artículo 7o. de esta Ley,

considerando el impuesto consolidado que corresponda al ejercicio inmediato anterior.

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

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

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

V. La controladora deberá tener a disposición de las autoridades fiscales, la información y documentos que comprueben los valores de los activos que se tomaron como base para calcular el impuesto consolidado en el ejercicio.

Las sociedades controladas efectuarán sus pagos provisionales y el impuesto del ejercicio por la parte que no quedó incluida en los pagos provisionales y en la declaración del ejercicio presentados por la controladora.

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

La sociedad controladora y las controladas podrán efectuar sus pagos provisionales, ajustes y pagos del impuesto del ejercicio, en los términos de los artículos 7o-A, 7o-B y 8o-A de esta Ley.

Para efectos de este impuesto, la controladora y las controladas estarán a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere a incorporación, desincorporación, acreditamiento y devolución del impuesto sobre la renta, así como para el cálculo de pagos provisionales y del ejercicio.” (Agenda Tributaria 2007)

2.4 Código Fiscal de la Federación

El código fiscal de la federación establece reglas a la consolidación respecto a la devolución del saldo a favor que se pudiera generar en la consolidación del grupo.

Así mismo regula las infracciones por no cumplir con las obligaciones fiscales.

“Artículo 22-B. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en la cuenta del contribuyente, para lo cual, éste deberá proporcionar en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente el número de su cuenta en los términos señalados en el párrafo sexto del artículo 22 de este Código. Para estos efectos, los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobante del pago de la devolución respectiva. En los casos en los que el día que venza el plazo a que se refiere el precepto citado no sea posible efectuar el depósito por causas imputables a la institución financiera designada por el contribuyente, dicho plazo se suspenderá hasta en tanto pueda efectuarse dicho depósito. También se suspenderá el plazo cuando no sea posible efectuar el depósito en la cuenta proporcionada por el contribuyente por ser dicha cuenta inexistente, contenga errores el número de la cuenta o ésta se haya cancelado, hasta en tanto el contribuyente proporcione el número de la cuenta correcta.

Las personas físicas que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos inferiores a \$150,000.00, podrán optar por que la devolución se les realice mediante cheque nominativo. En estos casos, se considerará que la devolución está a disposición del contribuyente al día hábil siguiente en que surta efectos la notificación de la autorización de la devolución respectiva.

La devolución también podrá realizarse mediante certificados especiales expedidos a nombre de los contribuyentes o a nombre de terceros, cuando así se solicite, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. En este caso, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad le notifique que el certificado especial está a su disposición.

Se podrán expedir certificados especiales, previa autorización de la Tesorería de la Federación, a nombre de terceros en los siguientes supuestos:

I. Cuando quien solicita la devolución sea una persona moral que determine su resultado fiscal consolidado para los efectos del impuesto sobre la renta y el tercero a favor de quien se solicita se expida el certificado especial sea una persona moral del mismo grupo incorporada en el régimen de consolidación.

II. Cuando una persona moral del Régimen Simplificado a que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta solicite que el certificado especial sea expedido a nombre de alguno de sus integrantes.

III. Cuando los contribuyentes soliciten que el certificado especial sea expedido a nombre de la Administración Pública Federal Centralizada o Paraestatal. Igualmente podrán expedirse a favor del Distrito Federal, de los Estados o Municipios, así como de sus organismos descentralizados, siempre que en este caso se obtenga autorización previa de las autoridades fiscales.

IV. Se trate de contribuyentes que dictaminen u opten por dictaminarse para efectos fiscales de conformidad con el artículo 32-A de este Código.

Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

XI.- No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 65, fracción I de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en los términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos.

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

XI. De \$81,670.00 a \$108,900.00, para la establecida en la fracción XI, por cada sociedad controlada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado o no incorporada a la consolidación fiscal.

XII. De \$27,860.00 a \$42,870.00, para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.”
(Agenda tributaria 2007)

2.5 Resolución miscelánea

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público tiene la potestad de establecer reglas de carácter general que beneficien a los contribuyentes, con la emisión y publicación de criterios de aplicación general que buscan aclarar

procedimientos que no están lo suficientemente claros en las legislaciones fiscales tales como la Ley del Impuesto sobre la renta, Ley del Impuesto al activo y el Código Fiscal de la Federación.

El régimen de consolidación no tiene reglas específicas ni claras en ley, por lo tanto, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a través de la resolución miscelánea fiscal de vigencia anual a tratado de subsanar las lagunas que se tienen en la ley, sin embargo, ha complicado cada vez más la aplicación de dicho régimen.

La resolución miscelánea en su capítulo 3.5 emite las reglas aplicables a la consolidación fiscal, para el presente trabajo solo enunciaremos las aplicables al procedimiento de los impuestos diferidos en el régimen e consolidación fiscal y que se deberán de pagar al momento de realizar un desconsolidación del grupo (regla 3.5.12) y el procedimiento de desincorporación de una controlada en el grupo (regla 3.5.13).

“3.5.12. Para efectos de cumplir con lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción X del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, las sociedades controladoras deberán presentar la información a que se refiere el anexo 24.2 del formato guía del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las sociedades controladoras y controladas por el ejercicio fiscal 2005, del Anexo 16-A de la presente Resolución, conforme a lo siguiente:

I. En el índice 242010, deberán anotar el monto del impuesto que corresponda de aplicar la tasa del 30% a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que tengan derecho a disminuir las sociedades controladora y controladas, en la participación

consolidable o accionaria, según corresponda, al 31 de diciembre de 2005, considerando sólo aquellos ejercicios en que se restaron dichas pérdidas para determinar el resultado fiscal consolidado. Las pérdidas antes mencionadas se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el 31 de diciembre de 2005.

II. En el índice 242020, se debe considerar el monto del impuesto correspondiente a los dividendos pagados, no provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta ni de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, entre el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005, por los que no se haya pagado el impuesto correspondiente, en la participación consolidable, al 31 de diciembre de 2005. Dichos dividendos se actualizarán desde la fecha de su pago y hasta el 31 de diciembre de 2005 y se multiplicarán por el factor de 1.4286, a este resultado se le aplicará la tasa del 30% y esta cantidad se anotará en el índice señalado en esta fracción.

III. En el índice 242030, se anotará el monto del impuesto que resulte de aplicar la tasa del 30% a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas, obtenidas por las sociedades controladora y controladas, en la participación consolidable o accionaria, según corresponda, al 31 de diciembre de 2005, siempre que no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó. Dichas pérdidas se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el 31 de diciembre de 2005.

IV. En el índice 242040, deberá anotarse el monto del impuesto que resulte de aplicar la tasa del 30% a los conceptos

especiales de consolidación calculados en los términos del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2002, fracciones XXXIII y XXXIV, en la participación consolidable o accionaria, según corresponda, al 31 de diciembre de 2005.

V. En el índice 242050, se deberá anotar cero.

VI. En el índice 242060, se deberá anotar el monto del impuesto correspondiente a la utilidad derivada de la comparación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada y la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, que resulte conforme al siguiente procedimiento:

a) Se actualizarán hasta el 31 de diciembre de 2005, los saldos de las cuentas antes mencionadas, inclusive en su caso, la utilidad fiscal neta consolidada y las utilidades fiscales netas individuales de la controladora y las controladas, correspondiente al ejercicio fiscal de 2005, y se compararán entre si la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, y el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.

b) Cuando la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, la diferencia se multiplicará por el factor

de 1.4286 y el resultado será la utilidad derivada de dicha comparación.

Cuando la suma a que se refiere el párrafo anterior, sea menor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, se anotará cero.

c) El impuesto correspondiente a la utilidad a que se refiere esta fracción, se determinará multiplicando el monto de la utilidad determinada en el inciso b) anterior por la tasa del 30% y restando de este resultado, la cantidad que se obtenga en el inciso d) de esta fracción.

d) Sumar los impuestos a que se refieren las fracciones I, II, III y IV, de esta regla y restar el impuesto a que se refiere la fracción IX de esta misma regla.

e) Cuando la cantidad que se obtenga en el inciso d) anterior sea mayor que el monto del impuesto que resulte de multiplicar la utilidad por la tasa del 30%, a que se refiere el inciso c) de esta fracción, la diferencia se restará en el cálculo del impuesto a que se refiere la fracción VIII de esta regla.

VII. En el índice 242070, se deberá anotar cero.

VIII. En el índice 242080, se deberá anotar el monto del impuesto correspondiente a la utilidad derivada de la comparación del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida y la suma de los saldos de las cuentas de

utilidad fiscal neta reinvertida individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, que resulte conforme al siguiente procedimiento:

a) Se actualizarán hasta el 31 de diciembre de 2005, los saldos de las cuentas antes mencionadas y se compararán entre sí la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, y el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida.

b) Cuando la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, sea mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, la diferencia se multiplicará por el factor de 1.4286 y el resultado será la utilidad derivada de dicha comparación.

Cuando la suma a que se refiere el párrafo anterior, sea menor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, se anotará cero.

c) El impuesto correspondiente a la utilidad a que se refiere esta fracción se determinará multiplicando el monto de la utilidad determinada en el inciso b) anterior por la tasa del 30% y restando del resultado, la diferencia a la cual se refiere

el inciso e) de la fracción VI de esta regla, en el caso de que esta última diferencia sea mayor, se deberá anotar cero.

IX. En el índice 242090, deberá anotarse el monto del impuesto correspondiente a las pérdidas fiscales consolidadas pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2005, las cuales se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el 31 de diciembre de 2005. La cantidad que deberá anotarse es la que resulte de multiplicar dichas pérdidas actualizadas por la tasa del 30% y será con el signo negativo.

Asimismo, en su caso, se deberá anotar el impuesto que corresponda a otros conceptos por los que se haya diferido el ISR con motivo de la consolidación, hasta el 31 de diciembre de 2005, distintos a los señalados en las fracciones anteriores de esta regla.

X. En el índice 242110, anotar la diferencia entre el IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que se tenga derecho a recuperar y el que corresponda a la sociedad controladora y controladas en lo individual, en la participación que se haya consolidado el mismo, actualizados todos por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio fiscal en que se pagó y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal de 2005, cuando sea inferior el consolidado. En caso de que el monto del IMPAC consolidado que se tenga derecho a recuperar sea superior al que corresponda a la sociedad controladora y controladas, en la participación que se

haya consolidado el mismo, se anotará dicha diferencia con signo negativo.

XI. Cuando resulte impuesto de la comparación de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta, consolidada e individuales, a que se refiere la fracción VI de esta regla y no resulte impuesto de la comparación de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida, consolidada e individuales, a que se refiere la fracción VIII de esta misma regla, o viceversa, la sociedad controladora podrá determinar el ISR diferido derivado de esas dos comparaciones en forma conjunta, comparando la suma de los saldos de las cuentas consolidadas con la suma de los saldos de las cuentas individuales, en la participación que corresponda, como se describe a continuación, en lugar de aplicar lo dispuesto en las fracciones VI y VIII de esta regla:

Se sumarán los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida individuales de la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación que corresponda, actualizados hasta el 31 de diciembre de 2005, y esta suma se comparará con la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta consolidada y de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, actualizados a esa misma fecha.

Cuando la suma de los saldos de las cuentas individuales sea mayor a la suma de las cuentas consolidadas, la diferencia se multiplicará por el factor de 1.4286 y el resultado será la utilidad derivada de la comparación de dichas sumas.

El impuesto diferido correspondiente a la utilidad a que se refiere el párrafo anterior se determinará multiplicando el monto de ésta por la tasa del 30% y restando del resultado, en su caso, la cantidad que se obtenga de sumar los impuestos a que se refieren las fracciones I, II, III y IV de esta regla y restar el impuesto a que se refiere la fracción IX de esta misma regla, hasta llegar a cero.

El monto del impuesto diferido determinado conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá anotar en el índice 242060 a que se refiere la fracción VI de esta regla y se anotará cero en el índice 242080 a que se refiere la fracción VIII de esta misma regla.

Cuando la suma de los saldos de las cuentas consolidadas sea mayor que la suma de las cuentas individuales, se anotará cero en los índices 242060 y 247080 a los que se refiere el párrafo anterior.

3.5.13. Los contribuyentes del Capítulo VI del Título II de la Ley del ISR, en lugar de aplicar lo dispuesto en los párrafos segundo a octavo del artículo 71 de la Ley del ISR, para los casos de desincorporación y desconsolidación podrán aplicar el siguiente procedimiento:

I. La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, los conceptos

especiales de consolidación, que en su caso, hubiera continuado determinando por las operaciones correspondientes a ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2002 en los términos del segundo párrafo de la fracción XXXIII del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de enero de 2002 y que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deben considerarse como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo calificar como conceptos especiales de consolidación, calculados en los términos del artículo 57-J de la Ley del ISR y demás disposiciones aplicables vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado y las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas, siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó.

Asimismo, la sociedad controladora deberá pagar el impuesto correspondiente a las utilidades que se deriven de lo establecido en las fracciones III y IV de esta regla, y a los dividendos que hubiera pagado a partir del 1 de enero de 1999, la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida a que se refiere la fracción II de la misma regla.

Para los efectos de esta fracción, los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore. Los conceptos especiales de consolidación y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, correspondientes a ejercicios anteriores a 1999 de la sociedad que se desincorpora, se sumarán o restarán según corresponda, en la participación accionaria promedio diaria del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que dicha sociedad se desincorpore.

Los conceptos especiales de consolidación mencionados se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio fiscal en que se realizó la operación que dio lugar a dichos conceptos tratándose de las operaciones a que se refiere la fracción I del artículo 57-F y las fracciones I y II del artículo 57-G de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y desde el último mes del periodo en que se efectuó la actualización en el caso de la deducción por la inversión de bienes objeto de las operaciones referidas y hasta el mes en que se realice la desincorporación. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. En el caso de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la sociedad que se desincorpora, se actualizarán desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el cual se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate.

Una vez determinada la utilidad fiscal consolidada del ejercicio inmediato anterior a la desincorporación que resulte de lo dispuesto en la fracción I de esta regla, la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. Asimismo, dicha controladora podrá incrementar los saldos del registro de utilidades fiscales netas consolidadas y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, con el monto en que la utilidad fiscal neta consolidada señalada en este párrafo exceda a la utilidad fiscal neta del ejercicio inmediato anterior determinada en la declaración anterior a ésta última, actualizada desde el último mes del ejercicio inmediato anterior hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad de que se trate.

II. La sociedad controladora deberá pagar el impuesto que se cause en los términos del primer párrafo del artículo 78 de la Ley del ISR, por los dividendos que hubiese pagado la sociedad controlada que se desincorpora a otras sociedades del grupo de consolidación que no hubiesen provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, ni de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida. El impuesto se determinará aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley del ISR a la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 1.4085 el monto actualizado de dichos dividendos por el periodo transcurrido desde el mes de su pago hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad. El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se incrementará con el monto actualizado de los dividendos a que se refiere este párrafo.

III. Para efectos de la comparación de los saldos de los registros de utilidades fiscales netas, la sociedad controladora estará a lo siguiente:

a) Comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas, incluyendo en su caso, los efectos señalados en el último párrafo de la fracción I de esta regla. En caso de que este último fuera superior al primero, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4085, y la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. En este último caso, dicha controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.

b) Asimismo, la sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas. En caso de que este último fuera superior al primero, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4085, y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. En este último caso, dicha controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente y al resultado multiplicarlo por el factor de 0.9286, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.

c) En el caso de que en el inciso a) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba que pagar impuesto y

en el inciso b) de esta fracción no se determine utilidad, la diferencia de los saldos del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora y del registro de utilidades fiscales netas consolidadas, determinada en el inciso a) anterior, se comparará con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas después de la disminución a que se refiere el mismo inciso b) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto, ni tendrá derecho a tomar la pérdida, ni podrá incrementar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, a que se refiere dicho inciso a).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso a), multiplicada por el factor de 1.4085 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. Adicionalmente, en lugar de lo señalado en el inciso a), la controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente.

d) En el caso de que en el inciso b) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba que pagar impuesto y en el inciso a) de esta fracción no se determine utilidad, la diferencia de los saldos del registro de utilidades fiscales netas reinvertidas de la controlada que se desincorpora y del registro de utilidades fiscales netas consolidadas reinvertidas, determinada en el inciso b) anterior, se comparará con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas después de la disminución a que se refiere el mismo inciso a) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto, ni tendrá derecho a tomar la pérdida, ni podrá incrementar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, a que se refiere dicho inciso b).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso b), multiplicada por el factor de 1.4085 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR. Adicionalmente, en lugar de lo señalado en el inciso b), la controladora podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de la misma Ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del ejercicio siguiente a aquél en que se reconozcan los efectos de la desincorporación y también podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta

consolidada reinvertida con la cantidad que resulte de disminuir a la utilidad determinada en los términos de este párrafo el impuesto correspondiente y al resultado multiplicarlo por el factor de 0.9286.

Para los efectos de esta fracción, durante los ejercicios fiscales de 2007 y posteriores, se aplicará el factor de 1.3889 señalado en el artículo 71 de la Ley del ISR.

IV. Para efectos de la comparación de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta, la sociedad controladora estará a lo siguiente:

a) Comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora en la participación que corresponda, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, incluyendo en su caso, los efectos señalados en el último párrafo de la fracción I y las fracciones II y III, inciso a) o c) de esta regla. En caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4085, sobre la cual la controladora determinará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y

se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.

b) Asimismo, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la sociedad controlada que se desincorpora en la participación que corresponda, con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, incluyendo en su caso, los efectos señalados en la fracción III inciso b) o d) de esta regla. En caso de que este último sea superior al primero sólo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.4085, sobre la cual la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero, considerando para estos efectos lo dispuesto en los incisos c) y d) de esta fracción.

c) En el caso de que en el inciso a) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba que pagar impuesto y en el inciso b) de esta fracción, no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta de la controlada que se desincorpora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, determinada en el inciso a) anterior, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida después de la disminución a que se refiere el mismo inciso b) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho inciso a).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso a), de esta fracción multiplicada por el factor de 1.4085 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta llevarla a cero.

d) En el caso de que en el inciso b) de esta fracción, se determine utilidad por la que se deba que pagar impuesto y en el inciso a) de esta fracción no se determine utilidad, la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta

reinvertida de la controlada que se desincorpora y de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, determinada en el inciso b) anterior, se comparará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada después de la disminución a que se refiere el mismo inciso a) anterior. Si este último es mayor, se vuelve a disminuir el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida con la diferencia antes señalada y la controladora no pagará el impuesto a que se refiere dicho inciso b).

Si por el contrario, la diferencia señalada en el párrafo anterior es mayor que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, se considerará utilidad la nueva diferencia entre ambos, en lugar de lo señalado en el inciso b), de esta fracción multiplicada por el factor de 1.4085 y la controladora pagará el impuesto que resulte en los términos del artículo 10 de la Ley del ISR y se disminuirá el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida hasta llevarla a cero.

Para los efectos de esta fracción, durante los ejercicios fiscales de 2007 y posteriores, se aplicará el factor de 1.3889 señalado en el artículo 71 de la Ley del ISR.

El impuesto a pagar será la suma del impuesto determinado en el último párrafo de la fracción I, fracciones II, III, incisos a) o c) y b) o d) y IV, incisos a) o c) y b) o d) de esta regla.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

La sociedad controladora disminuirá del monto del IMPAC consolidado pagado en ejercicios anteriores que tenga derecho a recuperar, el que corresponda a la sociedad que se desincorpora, ambos actualizados en los términos del sexto párrafo del artículo 9 de la Ley del IMPAC y en el caso de que el monto del IMPAC consolidado que la controladora tenga derecho a recuperar sea inferior al de la sociedad que se desincorpora, la sociedad controladora pagará la diferencia ante las oficinas autorizadas, dentro del mes siguiente a la fecha de la desincorporación. Para estos efectos, la sociedad controladora entregará a la sociedad controlada que se desincorpora una constancia que permita a esta última la recuperación del IMPAC que le corresponda.

En el caso de desconsolidación, no se efectuarán las comparaciones ni se sumarán o restarán los importes de los conceptos a que se refiere la fracción III de la presente regla.” (DOF 28 abril 2007)

2.6 Conclusión

En este capítulo se dio al presente trabajo de investigación el sustento legal, que está establecido en las leyes fiscales, comenzando con nuestra carta magna la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes fiscales

especiales Ley del impuesto sobre la renta, la ley del impuesto al activo, el código fiscal de la federación y los criterios emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de las reglas de la resolución miscelánea fiscal para el ejercicio 2007-2008.

En estas reglas está establecido que el régimen de consolidación fiscal es voluntario, sin embargo, se deben de cumplir diversas obligaciones fiscales al incorporarse a este régimen tal es el caso de los registros especiales de consolidación como el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, adicionándola con el saldo de la cufin individual de las controladas que se incorporan al régimen después de que se otorgo el permiso para consolidar fiscalmente.

Los efectos de una desincorporación de una o varias controladas en el grupo que consolida fiscalmente, así como el impacto de los impuestos diferidos que la controladora deberá de pagar al momento en que se realice una desconsolidación del grupo en el régimen de consolidación fiscal.

Capítulo II Comparación entre consolidación fiscal y contable

Los estados financieros consolidados son aquellos que presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una controladora, y de un grupo de controladas mediante la propiedad de sus acciones, y desde un punto de vista económico, forman una entidad económica tal y como lo mencionamos en los antecedentes de la consolidación.

Estos estados tiene como objeto la presentación de información relativa a una entidad económica y desde el punto de vista, el aspecto jurídico ocupa un lugar secundario; sin embargo, el empleo de los estados financieros consolidados no significa que éstos sustituyan a los estados financieros de cada entidad legal, ya que éstos tienen fines informativos propios de esas empresas individuales, cada uno de ellos deben de ser vistos y aplicados en forma diferente ya que cada uno sirve a diversos fines y proporciona información distinta.

La consolidación fiscal es aquella que presenta un resultado fiscal consolidado para efectos del pago del impuesto sobre la renta y una sola base para efectos del pago del impuesto al activo, integrados por la compañía controladora y su controladas como si se tratara de un solo contribuyente.

Por lo tanto, los estados financieros consolidados tienen por objeto presentar la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera del grupo que consolida, tanto a sus propios accionistas como a terceros interesados, la consolidación fiscal persigue otros propósitos como son: que el grupo de empresas lleve a cabo el pago de impuestos en una forma consolidada y sólo para efectos del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo.

Cuadro 4. Diferencias entre la consolidación contable y fiscal

CONSOLIDACION	
CONTABLE	FISCAL
La sociedad que consolida es controladora	La sociedad que consolida es controladora
Las sociedades que se consolidan con la sociedad controladora se les conoce como: subsidiarias	Las sociedades que se consolidan con la sociedad controladora se les llama: controladas.
La consolidación se lleva a cabo al 100% al nivel de las cuentas de balance y de resultados de las subsidiarias y controladora. El interés de los accionistas minoritarios se reconoce en el capital contable del grupo.	Se consolidan los resultados fiscales del grupo, sólo para efectos del pago del ISR e IMPAC. La controladora consolida su resultado fiscal individual y su propio activo al 100%. Las controladas se consolidan al 100% de la participación accionaria promedio diaria que la controladora haya tenido en su capital social durante el ejercicio de que se trate. Las controladas causan ambos impuestos, sólo por la parte que no se consolida (interés minoritario). El aumento o disminución en la participación accionaria de un ejercicio a otro, afecta el resultado fiscal consolidado del ejercicio en curso. La nueva participación accionaria se aplica a los valores consolidados en ejercicios anteriores y las modificaciones que resulten de más o menos, se reconocen en la utilidad o pérdida del ejercicio en que varía dicha participación.
Se consideran subsidiarias en países extranjeros	No tienen carácter de controladas las sociedades residentes en el extranjero, por lo tanto, no se consolidan.
Se pueden consolidar sociedades subsidiarias, en donde la controladora no tiene la propiedad de la mayoría de sus acciones con derecho a voto (más del 50%), pero tiene el control, traducido como el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una empresa, a fin de obtener beneficio de sus actividades.	Se consolidan sociedades controladas, en donde la controladora tiene la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto.
El interés minoritario, es la porción de la utilidad o pérdida neta del ejercicio y el resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora.	La participación no consolidable (interés minoritario), es la parte que no queda incluida en la consolidación fiscal. En decir, es la parte del impuesto (ISR e IMPAC) de las sociedades controladas que se debe entregar directamente al SAT.

Fuente: Labrador Goyeneche 2006. Págs. 566-567

3.1 Consolidación fiscal en otros países

De acuerdo con los antecedentes de la consolidación fiscal mencionados en el capítulo I, a nivel mundial varios países en el mundo establecieron y han mantenido un régimen fiscal de consolidación fiscal.

Otros países tales como: Canadá, Japón y Reino Unido, aunque no reconocen un régimen integral de consolidación, si le dan un reconocimiento parcial a ciertas operaciones que se realizan entre empresas de un mismo grupo e incluso, como en el Reino Unido es posible cumpliendo ciertas reglas como trasladar pérdidas fiscales de una compañía a otras del mismo grupo.

Para que los grupos corporativos de capital mexicano ó bien de procedencia extranjera con domicilio fiscal en el país puedan competir con los grupos corporativos extranjeros, en particular con aquéllos países con los cuáles tenemos tratados internacionales de libre comercio, es necesario tener un régimen fiscal de consolidación que les otorgue las facilidades fiscales con la finalidad de competir en igualdad de circunstancias con otros países.

El siguiente Cuadro muestra la situación de consolidación fiscal a nivel internacional.

Cuadro 5. Consolidación fiscal a Nivel Internacional

País	Consolidación	Neutralidad Utilidades y Pérdidas	Diferimiento en transferencia de activos	Tenencia accionaria %
Alemania	Reglas	Sí	No	50
Australia	En Proceso	Sí	No	100
Austria	Reglas	Sí	Sí	75
Brasil	No	No	No	
Canadá	Reglas	No	No	
Chile	No	No	No	
Colombia	No	No	No	
Dinamarca	Sí	Sí	No	100
España	Sí	Sí	Sí	75
EUA	Sí	Sí	Sí	80 (del poder y voto)
Finlandia	Reglas	Sí	No	90
Francia	Sí	Sí	Sí	95
Holanda	Sí	Sí	Sí	95
India	Sí	No	Sí	100 (activos)
Japón	Reglas	Sí	Sí	100
Luxemburgo	Reglas	Sí	No	95
Malasia	No	Sí	No	
México	Sí	Sí	No	+ de 50
Noruega	Reglas	Sí	Sí	90
Nueva Zelanda	Sí	Sí	Sí	100
Polonia	Sí	Sí	No	
Portugal	Sí	Sí	No	90
Reino Unido	Reglas	Sí	Sí	75
Singapur	No	Sí	No	75
Suecia	Sí	Sí	Sí	90
Suiza	Reglas	No	No	

Fuente: Labrador Goyeneche 2006. Págs. 573-575

De acuerdo a un estudio llevado a cabo por la Internacional Fiscal Association (IFA), en 2004, cuando se habla de régimen fiscal aplicable a un grupo de empresas que tienen un control común, se debe referir además de la consolidación fiscal a otros métodos ó reglas que permite transferir ciertos atributos fiscales a los miembros de un grupo corporativo.

A nivel mundial se consideran los siguientes grupos:

- ◆ El concepto del Organschaft en Austria y Alemania. Bajo este concepto, los miembros corporativos controlados por una compañía tenedora común, son considerados como órganos internos y, por lo tanto, sus utilidades y pérdidas son atribuidas a dicha compañía tenedora. No existe diferimiento en el reconocimiento de las ganancias y pérdidas que se derivan de la transferencia de activos entre las empresas del grupo.
- ◆ El sistema de Contribución grupal en algunos países nórdicos. Este sistema permite el intercambio de utilidades entre los miembros de un grupo corporativo.
- ◆ El concepto de Group relief que existe en el Reino Unido, Nueva Zelanda y Singapur. Permite transferir las pérdidas de una o varias compañías del grupo a otra u otras del mismo grupo.
- ◆ Modelo de consolidación fiscal. No tiene un área geográfica específica de aplicación, diversos países la aplican.

3.2 Ventajas y desventajas de la consolidación fiscal

La consolidación fiscal no representa un estímulo o privilegio para los grandes grupos de empresas; representa en cambio una facilidad para aquellos grupos que por razones financieras, de inversión, de eficiencia de operación, o de cualquier otra índole, se ven en la necesidad de crear entidades independientes para la realización de sus actividades.

Sin embargo, si comparamos al grupo que consolida con aquellos grupos que decidieron no adoptar el régimen, si hay un beneficio temporal al deferirse el pago del impuesto, que de manera individual cada empresa que consolida hubiera pagado de no haber consolidado.

Entre las ventajas que tienen los grupos corporativos que decidieron tributar bajo las reglas del régimen fiscal de consolidación tenemos las siguientes:

1. Amortización inmediata de pérdidas a nivel grupo. Es una compensación inmediata de pérdidas fiscales sufridas en el ejercicio por algunas de las sociedades que consolidan, contra las utilidades generadas en el mismo ejercicio por otras sociedades que también consolidan. Depende del periodo en que amorticen dichas pérdidas a nivel individual, será el beneficio del beneficio del pago del impuesto.

2. Libre flujo de dividendos. Existe libre flujo de dividendos entre las sociedades que consolidan, al no haber pago del impuesto. Las empresas de un grupo que no consolida, pagan el impuesto sobre dividendos distribuidos cuando los mismos no provienen del saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta. En cambio en el régimen de consolidación se paga el impuesto sobre dividendos hasta que la sociedad controladora los distribuye a sus accionistas y siempre que no provengan de su cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.

3. Flujo de pagos provisionales a la sociedad controladora. En el año de 2006 se regresa al sistema del flujo de los pagos provisionales de las sociedades controladas, se enterará a la sociedad controladora y no al SAT, en la participación accionaria que tenga la controladora en el capital social de las controladas. A su vez, la controladora deberá efectuar los pagos provisionales consolidados que, en el caso de que existan empresas ganadoras y perdedoras dentro del grupo, generalmente, serán menores que los que se efectuaran de manera individual si no se consolidara.

La consolidación tiene por ventaja la centralización de la tesorería del grupo para llevar a cabo el pago de los impuestos, en virtud de que la parte de interés minoritario de las controladas se entera directamente al fisco, y la parte

consolidada fluye a la controladora. Si el pago provisional consolidado resulta inferior a los determinados en lo particular, la controladora tendrá flujos de efectivo adicionales debido a los recursos canalizados por sus controladas.

Si bien el régimen tiene ventajas, es natural que también tenga desventajas que enumeraremos a continuación:

1. Permanencia obligatoria en el régimen y abandono. La ley establece que una vez que el SAT haya autorizado tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, se debe de permanecer en él obligatoriamente por un mínimo de cinco años. En caso de que se decida abandonar la consolidación antes de que transcurra este periodo, las consecuencias pueden ser muy graves, al tener que reversar los beneficios obtenidos de la consolidación cuya mecánica, aun considerando las reglas emitidas por las autoridades fiscales, puede conducir a un pago mayor al diferimiento obtenido.

2. Reversión de pérdidas individuales consolidadas. Si las sociedades controladas o la controladora generaron pérdidas de manera individual, que se incluyeron en la consolidación y no las amortizaron en el plazo de 10 años previstos en el artículo 61 de LISR, dichas pérdidas se tendrán que adicionar al resultado fiscal consolidado del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas, actualizadas desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que corresponda la pérdida y hasta el mes de diciembre del ejercicio en el que se adicionen a la utilidad fiscal consolidada o se disminuyan de la pérdida fiscal consolidada.

3. Exención parcial en el impuesto al activo. En el caso del impuesto al activo del grupo que consolida, la exención de los primeros cuatro ejercicios que otorga la ley de la materia, sólo aplica para las controladas en la parte que no se

consolida y por los bienes nuevos o que se utilizan por primera vez en México, adquiridos en esos ejercicios por las empresas controladas.

4. Deficiencias en el procedimiento para revertir los beneficios obtenidos en el caso de desincorporación de empresas controladas. Al igual que en el caso de una desconsolidación, el procedimiento previsto en la ley para reconocer los efectos de la desincorporación de controladas adolece de serias deficiencias que pueden llegar a duplicar la reversión de los beneficios obtenidos. Las reglas emitidas por las autoridades corrigen algunas de estas deficiencias pero no la totalidad.

5. Carga excesiva de control e información administrativa, contable y de dictamen. El régimen exige llevar y controlar una cantidad excesiva de información en cuanto a los registros y cuentas especiales que no arroja la contabilidad. A esto hay que agregarle la obligación que tiene la controladora de informar, como anexo en el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, el monto del impuesto sobre la renta e impuesto al activo diferido consolidado por cada rubro; pérdidas, dividendos, conceptos especiales de consolidación, comparación de cuentas de utilidad fiscal neta y reinvertida, etc., lo cual además del tiempo que se le invierte aumenta los costos del grupo.

6. Problemas para recuperar el impuesto al activo pagado antes de la consolidación y para acreditar el excedente de ISR sobre IMPAC pagado antes de la consolidación. El impuesto al activo pagado por las sociedades con anterioridad a su incorporación a la consolidación fiscal, debido a que la regla miscelánea establece el procedimiento, señala que sólo es aplicable para grupos que consolidaron, de 1999 a 2004, el IMPAC en la misma participación accionaria. Adicionalmente, la LIMPAC expresamente para el régimen de consolidación no contempla la forma de recuperar dicho impuesto.

Adicionalmente, la LIA ni las reglas misceláneas contemplan la posibilidad de acreditar contra el IMPAC consolidado, el excedente de ISR sobre IMPAC pagado por las sociedades con anterioridad a su incorporación a la consolidación fiscal, incluso, el criterio de la autoridad fiscal no puede ser transmitido a otra persona, en este caso a la controladora, ni con motivo de la consolidación, lo cuál además de no ser correcto es sumamente criticable.

3.3 Conclusión

En este capítulo se comparó la consolidación contable y fiscal, así como la aplicación de este régimen en otros países y se analizaron las ventajas y desventajas de los grupos que adoptan este régimen.

Por lo tanto, se concluye en que los grupos (sociedades) que han adoptado este régimen no tienen las ventajas que algunos sectores de la sociedad comentan, el régimen inicial de 1980 era neutral, sin embargo, en la actualidad no lo es debido a que con los cambios en la legislación fiscal esta neutralidad ha desaparecido y en comparación con otros países no se tienen los suficientes elementos legales para competir.

La mayoría de las empresas que consolidan fiscalmente no han abandonado este régimen debido a que por un lado se necesita autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por otro al existir los efectos fiscales diferidos estos se dispararían al momento de abandonar dicho régimen tal situación no les conviene financieramente.

Capítulo IV Consolidación fiscal de Collins & Aikman Holdings, SA de CV

En la ciudad de México Distrito Federal con fecha veinticuatro de julio de mil novecientos noventa y cinco fue constituida la sociedad Collins & Aikman Holdings, SA de CV por las empresas Collins & Aikman Products Co, y Habinus Trading Corp.

La sociedad Collins & Aikman Products Co es una sociedad legalmente existe conforme a las leyes de Delaware, Estados Unidos de América.

El permiso de relaciones exteriores fue otorgado por dicha dependencia el día 15 de mayo de 1995 con número 09014803, expediente número 9509014267 y folio 25688 como se muestra en el cuadro siguiente.

Cuadro 6. Permiso de relaciones exteriores

F




PERMISO 07014903
 EXPEDIENTE 9509014267
 FOLIO 25688

a la solicitud presentada por el

C. RAFAEL ESTRADA MORALES

esta Secretaría concede el permiso para constituir una SA DE CV

bajo la denominación COLLINS & AIKMAN HOLDINGS, SA DE CV

Este permiso, quedará condicionado a que en la Escritura Constitutiva se inserte la cláusula de exclusión de extranjeros prevista en el Artículo 30 o en el convenio que señala el Artículo 31, ambos del Reglamento de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.

El Notario o Corredor Público ante quien se haga uso de este permiso, deberá dar aviso a la Secretaría de Relaciones Exteriores dentro de los 90 días hábiles a partir de la fecha de autorización de la Escritura Pública correspondiente.

Lo anterior se comunica con fundamento en los Artículos 27, Fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 15 de la Ley de Inversión Extranjera y en los términos del Artículo 28 Fracción V de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Este permiso dejará de surtir efectos si no se hace uso del mismo dentro de los 90 días hábiles siguientes a la fecha de su expedición y se otorga sin perjuicio de lo dispuesto por el Artículo 91, de la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial.

TLATELOLCO, D.F. a 15 de Mayo de 1995

EL DIRECTOR DE PERMISOS DE
 ART. 27 SUBPÁRFO EFECTIVO NO REELECCION



LIC. CRISTINA ALCALA ROSETE



**SECRETARIA
 DE RELACIONES
 EXTERIORES**

★
**DIRECCION GENERAL DE
 ASUNTOS JURIDICOS**

P.A - 1

Fuente: Acta constitutiva de Collins & Aikman Holdings, SA de CV

La sociedad Collins & Aikman Holdings es una sociedad anónima de Capital variable que se rige por los Estatutos y, en lo no previsto en ellos, por la Ley General de Sociedades Mercantiles.

El domicilio de la sociedad es Toluca, Estado de México.

La duración de la sociedad será de noventa y nueve años contados a partir de la fecha de su constitución 24 de julio de 1995.

El objeto de la sociedad es:

Participar a través de la tenencia de acciones, en el capital de cualquier tipo de sociedades en las cuales la participación de la sociedad este legalmente permitida, mediante la adquisición, venta, tenencia y administración de acciones representativas del capital de las sociedades en las cuales participe la sociedad en su capital social. Actuando como sociedad tenedora de la sociedad en la cual participe en su capital social.

Promover, organizar y administrar toda clase de sociedades mercantiles y civiles.

Adquirir interés o participación en otras sociedades mercantiles o civiles, formando parte en su constitución o adquiriendo acciones o participaciones en las ya constituidas, así como enajenar o traspasar tales acciones o participaciones.

Proporcionar a las sociedades de las que sea accionista o socio, o con las que establezca una relación de negocios, servicios de asesoría y consultoría en materia administrativa, comercial o financiera.

Adquirir en propiedad o arrendamiento o disponer en cualquier forma de toda clase de bienes muebles o inmuebles, así como los derechos reales que sean necesarios para su objeto social.

Otorgar, girar, emitir, aceptar, endosar, certificar o por cualquier otro concepto suscribir, inclusive por aval, toda clase de títulos de crédito que estén permitidos por la ley.

La adquisición, posesión, uso y disposición de patentes, certificados de invención, licencias, inventos, mejoras de procedimiento técnico, marcas y nombres comerciales, y todos los demás derechos industrial o intelectual, propios o ajenos.

La representación, como intermediario, comisionista, representante o con cualquier otro carácter, de cualquier persona física o moral, mexicana o extranjera.

Celebrar y/o llevar a cabo, en la República Mexicana o el extranjero, por cuenta propia o ajena, toda clase de actos (inclusive de dominio), contratos o convenios civiles, mercantiles, principales o de garantía, o de cualquier otra índole que estén permitidos por la ley, pudiendo además, bien sea como fiador, aval o cualquier otro carácter, inclusive el de deudor solidario o mancomunado, garantizar obligaciones y adeudos de sociedades en las que tenga participación directa o indirecta en el capital social.

El capital social esta formado por cincuenta mil acciones ordinarias con un valor nominal de \$1.00 cada una.

Todas las acciones del capital social, inclusive cualesquiera acciones preferentes o con derechos especiales o de voto limitado, serán nominativas.

Todas las acciones serán de libre suscripción salvo que se decida por los accionistas o así lo requiera en el futuro alguna ley.

Con excepción de las acciones preferentes o con derechos especiales o limitados que se emitan, todas las acciones conferirán los mismos derechos y obligaciones.

De acuerdo con los estatutos de constitución de la sociedad así como el objeto social de participar en otras sociedades, Collins & Aikman Holdings, SA de CV participa en el capital social de sociedades residentes en la República Mexicana. En el ejercicio de 1996 participaba en el capital social de las sociedades mercantiles A, B y C, de esta manera tiene las características que se establece en ley para considerarse como una sociedad controladora.

De esta manera con fecha 15 de octubre de 1996 la empresa solicito al SAT autorización para consolidar fiscalmente, ver la referencia de la solicitud en el Capítulo II en el punto 2.2.1, así mismo el SAT autorizo en el mismo año y comenzó a surtir efectos en el ejercicio 1997.

La autorización fue realizada con una sociedad controlada y en el transcurso del ejercicio 1997 fueron incorporadas cuatro sociedades en las que Collins & Aikman Holdings, SA de CV participa en su capital social al régimen de consolidación fiscal.

A continuación se anexa la autorización para consolidar fiscalmente de la SHCP, de fecha 22 de noviembre de 1996.



28603

Administración Especial
Jurídica de Ingresos
Oficio 325-A-IX-B-6523
Exp. CAH-950724

- 2 -

Que Holdings, S.A. de C.V., es propietaria en forma directa de más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad A

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

Que las sociedades controladora y controlada cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 57-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que la sociedad controladora cuenta con la conformidad por escrito del representante legal de la sociedad controlada para determinar el resultado fiscal consolidado, asimismo se obligan a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que opten por el régimen de consolidación.

Sobre el particular, esta Administración Especial de conformidad con el artículo 58, fracción III, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y con fundamento en la fracción IV del artículo 57-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, autoriza a Holdings, S.A. de C.V., en su carácter de sociedad controladora, a determinar su resultado fiscal consolidado conjuntamente con la sociedad controlada A S.A. de C.V.

Esta autorización tendrá validez siempre que a la fecha de su emisión la sociedad antes citada, sea la única que en términos del artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deba considerarse como sociedad controlada, en cuyo caso, dicha autorización surtirá efectos para las sociedades controladora y controlada a partir del ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1997.

Las sociedad controladora y controlada cumplirán con lo dispuesto en los artículos 57-A al 57-P de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de las



28603

Administración Especial
Jurídica de Ingresos
Oficio 325-A-IX-B-6523
Exp. CAH-950724

- 3 -

demás obligaciones a su cargo, establecidas en la referida Ley y su Reglamento, así como en el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales aplicables.

Esta autorización se concede sin prejuzgar de la veracidad de los datos aportados, por lo que se deja a salvo la facultad de revisión de esta Secretaría.

Atentamente,
Sufragio Efectivo, No Reelección.
El Administrador Especial



Lic. Eduardo J. Ramírez Lozano



c.c.p. Lic. Miguel Gómez Bravo.-Administrador General Jurídico de Ingresos

C.P. Eladia Martín Morales.-Administradora Especial de Auditoría Fiscal



Lic. José Antonio Riquer Ramos.-Administrador Especial de Recaudación
París No. 15 p.b.- Col. Tabacalera, Delegación Cuauhtémoc, 06030 México,
D.F.



OPL'gov.

Fuente: Documentos fiscales de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

Como se mencionaba en los antecedentes de la consolidación fiscal, este régimen ha tenido cambios importantes de 1997 a 2006, lo cuál a disminuido las ventajas de diferimiento de los impuestos de una unidad económica, como el caso de Collins & Aikman Holdings, SA de CV, a cambio a incrementado la carga administrativa para controlar las obligaciones fiscales a las que está sujeta, por la cantidad de empresas del grupo y de los costos administrativos debido a que este régimen es conocido por un grupo selecto de contadores públicos y algunos abogados, lo cuál lo convierte en una asesoría especial y bastante costosa.

El siguiente cuadro muestra la historia de este grupo desde que comenzó a surtir efectos la autorización para consolidar fiscalmente, que controladas se incorporaron al grupo.

Estructura accionaria de Collins & Aikman dentro del régimen de consolidación de 1997 a 2007.

Cuadro 8. Estructura accionaria

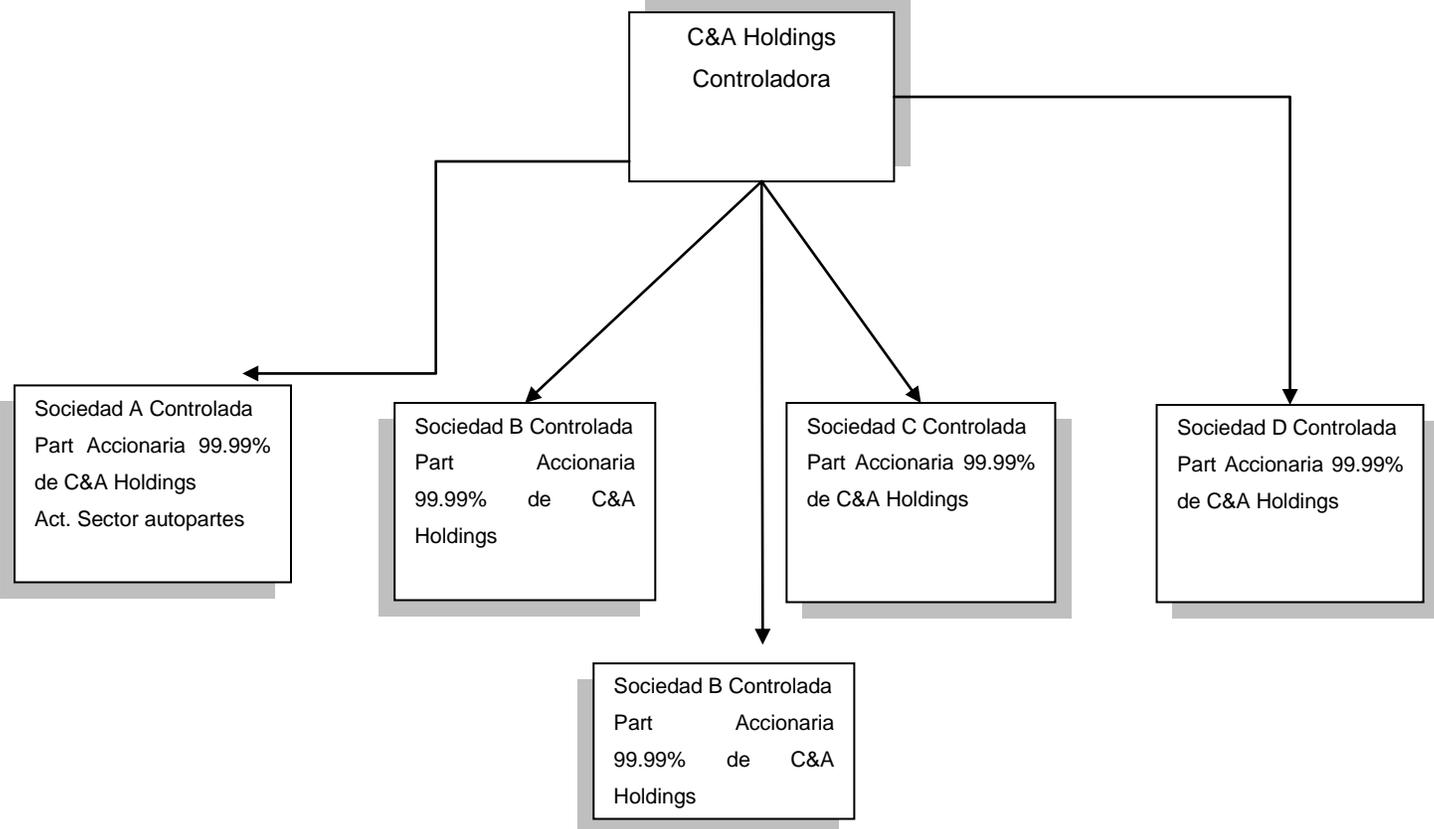
ENTIDAD	Participación Accionaria	Control	PC 100%		PC 60% (Controladora Pura)						PC 100%		
			1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Controlada A	99.99%	Directa											
controlada B	99.99%	Directa											
controlada C	99.99%	Directa											
controlada D	99.99%	Directa											
controlada E	99.99%	Directa											
controlada F	99.99%	Directa											
controlada G	98%	Indirecta											
controlada H	98.99%	Indirecta											
controlada I	99.99%	Directa											
controlada J	99.98%	Indirecta											
controlada K	99.99%	Directa											
controlada L	97%	Indirecta											

Fuente: Documentos fiscales y legales de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

En 1997 fueron 5 las controladas que se incorporaron al grupo y que comenzaron a realizar pagos provisionales y la declaración anual de forma consolidada, en el periodo de 1997 a 2007 se han realizado modificaciones en el grupo por cuestiones financieras, tal es caso de la creación de las empresas que prestan a otras controladas del grupo los servicios de personal, de esta manera, se reducen costos y riesgos para las empresas productoras. Actualmente existen ocho controladas que consolidan fiscalmente en forma conjunta con C&A Holdings, SA de CV

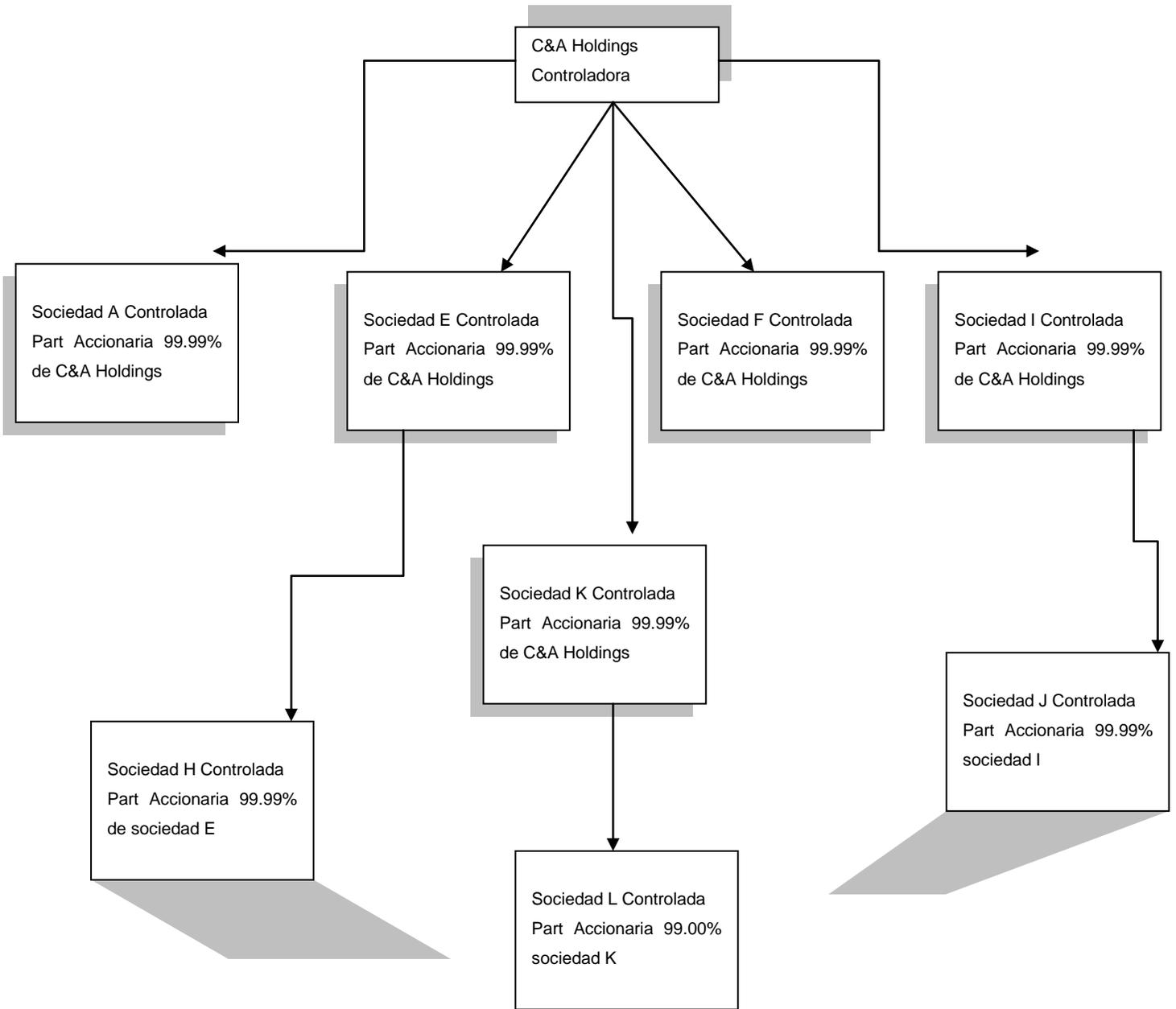
De manera de ilustrar la participación del grupo Collins & Aikman en el régimen de consolidación fiscal se muestran los siguientes gráficas.

Gráfico 1. Tenencia accionara de Collins & Aikman en 1996



Fuente: Organigrama accionario de Collins & Aikman Holdings, SA de CV

Gráfico 2. Tenencia accionaria de Collins & Aikman en 2007



Fuente: Organigrama accionario de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

En el ejercicio de 2007 el grupo llevo a cabo una fusión entre dos compañías controladas C&A Carpet and Acoustics, SA de CV (Controlada A), y C&A de México, SA de CV (Controlada B), siendo la primera la sociedad fusionante. Al respecto y de conformidad con el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) vigente durante 2007 mismo que ha sido comentado en el presente trabajo en el capítulo II 2.2.4, existió desincorporación de la C&A de México por ser una sociedad controlada que desapareció con motivo de fusión.

En cumplimiento con el artículo citado anteriormente la sociedad controladora Collins & Aikman Holdings, SA de CV, reconoció los efectos de la desincorporación C&A de México SA de CV que al fusionarse en C&A Carpet and Acoustics, SA de CV, desaparece y deja de formar parte del grupo de consolidación, de esta manera realizó el procedimiento establecido calculando los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de 2006 presentada un mes después de la fecha en que comenzó a surtir efectos la fusión.

Asimismo, el citado artículo 71 señala que en caso de desincorporación de una empresa controlada se disminuirá del saldo de la CUFIN consolidada Collins & Aikman Holdings, SA de CV el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad que se desincorpora C&A de México SA de CV, en este caso se disminuyo de la CUFIN consolidada de el saldo de la CUFIN de Controlada C&A de México SA de CV por \$620,867, mismo que se había incorporado en su momento a dicha cuenta con motivo de la consolidación en la participación consolidable.

Por otra parte, el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2007, establece que:

“El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión.”

Consecuentemente, a la fecha de la fusión Controlada C&A Carpet and Acoustics SA de CV adicionó a su saldo de la CUFIN (individual) el saldo que tenía la fusionada (Controlada C&A de México, SA de CV) en ese momento, es decir, \$620,867. Sin embargo, a nivel consolidado el saldo de la CUFIN consolidada fue disminuido como consecuencia de los efectos de la desincorporación de Controlada C&A de México, SA de CV.

El procedimiento que establecen los artículos 71 y 88 LISR vigentes en 2007, carecen de neutralidad fiscal dando por resultado una laguna fiscal que afecta financieramente a la controladora C&A Holdings, SA de CV.

En otras palabras, las utilidades que pagaron el impuesto sobre la renta hasta 2006, fueron consideradas en su momento dentro del grupo en consolidación, por lo que de ninguna manera se debe excluir el monto de la CUFIN de Controlada C&A de México, SA de CV en la participación consolidable del saldo de la CUFIN consolidada, de lo contrario dicha exclusión es inconsistente con el régimen de consolidación fiscal, motivando una posible doble tributación para el grupo puesto que se provoca que al distribuir dividendos se pague un impuesto sobre la renta de utilidades que formaban parte de una CUFIN que efectivamente se generó y que no debería causar el impuesto corporativo.

Por todo lo anterior, se considera que de la misma forma que se permite incrementar el saldo a nivel individual de la CUFIN de la Controlada C&A Carpet and Acoustics, SA de CV como consecuencia de la fusión, se debe permitir aumentar el saldo de la CUFIN consolidada de Collins & Aikman Holdings, SA de CV en la participación consolidable, evitando un doble gravamen sobre utilidades que ya han pagado el impuesto sobre la renta y una distorsión en el sistema de

consolidación fiscal al momento de llevar a cabo una desincorporación o desconsolidación fiscal, es decir, al aplicar la regla de Resolución miscelánea fiscal regla 3.15.12 (Efectos de desconsolidación).

Al grupo de consolidación de Collins & Aikman esta falta de neutralidad le afecta financieramente en una posible desincorporación de C&A Carpet and Acoustic, SA de CV y en la desconsolidación del grupo.

Los siguiente gráficos son tomados de las cifras de la CUFIN de las controladas Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV, Collins & Aikman de México, SA de CV, así como las cifras de la CUFIN consolidada de Collins & Aikman Holdings, SA de CV y los efectos de impuestos diferidos de la comparación de la CUFIN individual de las controladoras y la CUFIN consolidada en el supuesto de una desconsolidación.

Gráfico 3. CUFIN individual C&A Carpet and Acoustics, (controlada A)

Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV Controlada A

Ejercicio	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
(=) Resultado Fiscal		-	406,295	530,260	831,022	904,908	805,980	137,138	293,157	314,399	134,532	156,332	178,900
(+) PTU deducible	-	-	-	48,199	30,209	87,397	-	-	-	-	-	-	-
(-) Utilidad fiscal reinvertida	-	-	-	-	-	-	771,601	113,568	-	-	-	-	-
(-) ISR a cargo	-	-	138,140	180,288	282,548	316,718	-	-	99,673	106,893	44,400	46,898	51,881
(-) PTU	-	-	71,818	52,498	87,010	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) No deducibles	-	-	48,462	17,128	13,432	1,371	34,378	23,570	0	38,728	13,797	1,432	2,678
CUFIN del ejercicio	-	-	147,875	328,544	478,242	674,217	-	-	193,484	168,778	76,334	108,003	124,341

Actualización de la CUFIN

Fecha de actualización	INPC	FA	CUFIN ACTUALIZADA											TOTAL	
			1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006		
dic-97	64.24	1.1571	171,106	328,544											499,651
dic-96	55.514														
jul-98	70.228	1.0932	187,053	359,165											546,218
dic-97	64.24														
CUFIN			546,218												
Dividendos decretados el 26 de agosto de 1998			109,502												
CUFIN x aplicar			436,716												
ago-98	70.903	1.0096	78,296	362,613											
jul-98	70.228														
CUFIN				440,908											
Dividendos decretados el 25 de septiembre de 1998				544,987											
CUFIN x aplicar				- 104,078											
dic-98	76.195	1.0746			478,242										478,242
ago-98	70.903														-
dic-99	85.581	1.1231			537,113	674,217									1,211,330
dic-98	76.195														-
abr-00	88.485	1.0339			555,321	697,073									1,252,394
dic-99	85.581														
CUFIN								1,252,394							
Dividendos decretados el 31 de Mayo de 2000								728,497							
CUFIN x aplicar								523,897							
nov-00	92.249	1.0425						546,163							
abr-00	88.485														
CUFIN															
Dividendos decretados el 19 de diciembre de 2000				373,899				373,899							
CUFIN x aplicar				- 373,899				172,263							

Gráfico 3. CUFIN individual C&A Carpet and Acoustics, (controlada A)

Fecha de actualización	INPC	FA	CUFIN ACTUALIZADA										TOTAL	
			1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005		2006
dic-00	93.248	1.0108	-			174,124								174,124
nov-00	92.249													-
dic-01	97.354	1.044	-	-	-	181,785	-	-						181,785
dic-00	93.248													-
dic-02	102.904	1.057	-	-	-	192,147	-	-	193,484					385,631
dic-01	97.354													-
dic-03	106.996	1.0397	-	-	-	199,775	-	-	201,165	168,778				569,719
dic-02	102.904													-
dic-04	112.55	1.0519	-	-	-	210,144	-	-	211,605	177,538	76,334			675,621
dic-03	106.996													-
dic-05	116.301	1.0333	-	-	-	217,142	-	-	218,652	183,450	78,876	108,003		806,122
dic-04	112.55													-
dic-06	121.015	1.0405	-	-	-	224,372	-	-	225,933	189,559	81,503	111,599	124,341	957,307
dic-05	116.301													-
ene-07	121.935	1.0076				226,078			227,650	190,999	82,122	112,448	125,286	964,583
dic-06	121.015													-
Cufin de Controlada B por fusión ejercicio 2007												620,867	1,585,450	

El artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la renta vigente en 2007, establece el procedimiento a realizar para determinar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cual de acuerdo con la definición en ley los accionistas tienen derecho de decretar dividendos sin pagar impuestos hasta por el saldo de esta cuenta. De acuerdo con el ejemplo anterior la controlada A a tenido un saldo en esta cuenta desde el ejercicio 1996 hasta 2007, ha decretado dividendos en el transcurso de los ejercicios y ha aprovechado el diferimiento de impuestos al pagar decretar dividendos fuera de CUFIN y que deberá de enterar al SAT cuando se desincorpore de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

En el ejercicio 2007 se realizo una fusión entre las controladas de A y B teniendo el carácter de fusionante a la primera, y de acuerdo con el artículo 88 LISR se adiciono el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta el saldo de la controlada B como consecuencia de la fusión, de esta manera el saldo se adiciono en \$620,867.00

Gráfico 4. CUFIN individual C&A de México, (controlada B)

Collins & Allman de México, SA de CV Controlada B

Ejercicio	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
(=) Resultado Fiscal	-	-	34,588	164,566	327,622	239,502	434,551	79,026	96,949	20,546	4,107	7,850	3,450
(+) PTU deducible	-	-	-	3,228	-	34,933	-	-	-	-	-	-	-
(-) Utilidad fiscal reinvertida	-	-	-	-	-	-	431,208	74,108	-	-	-	-	-
(-) ISR a cargo	-	-	8,680	55,952	111,392	83,826	-	-	32,963	6,904	1,354	2,355	1,001
(-) PTU	-	-	18,904	17,978	34,396	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) No deducibles	-	-	4,388	1,638	5,664	572	3,343	4,918	-	89	500	400	250
CUFIN del ejercicio			2,616	92,225	176,171	190,037	0	0	63,986	13,553	2,253	5,095	2,200

Actualización de la CUFIN

Fecha de actualización	INPC	FA	CUFIN ACTUALIZADA											Total	
			1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006		
dic-97	64.24	1.1571	3,027												3,027
dic-96	55.514														
ago-98	70.903	1.1037	3,341												3,341
dic-97	64.24														
ago-98	70.903	1.1037		101,789											101,789
dic-97	64.24														
Dividendos decretados el 25 de septiembre 1998	7,500,000														
Disminución de CUFIN	101,789														
CUFIN por aplicar	-														
Dividendos decretados el 30 de noviembre 1998	16,696,237														
Disminución de CUFIN	-														
Dividendos decretados fuera de CUFIN	16,696,237														
Factor	2														
Tasa	25,294,799														
	0														
	8,853,180														
dic-98	76.195	1.0574		-	176,171										176,171
sep-98	72.053														
dic-99	85.581	1.1231	-	-	197,857	190,037									387,895
dic-98	76.195														
abr-00	88.485	1.0339			204,565	196,480									401,044
dic-99	85.581														
CUFIN		401,044			204,565	196,480									
Dividendos decretados el 31 de mayo de 2000		21,385,774			204,565	21,181,209									
CUFIN X.Aplicar		-20,984,729			-	-20,984,729									
nov-00	92.249	1.0425			-	-21,876,580									
abr-00	88.485														
CUFIN		-21,876,580													
Dividendos decretados el 19 de diciembre de 2000		15,475,020													
CUFIN X.Aplicar		-37,351,600													
dic-01	97.354	1.044	-	-	213,565	205,125	-	0							418,690
dic-00	93.248														
dic-02	102.904	1.057	-	-	225,739	216,817	-	0	63,986						506,542
dic-01	97.354														
dic-03	106.996	1.0397	-	-	234,701	225,425	-	0	66,527	13,553					540,205
dic-02	102.904														
dic-04	112.55	1.0519	-	-	246,881	237,124	-	0	69,979	14,256	2,253				570,495
dic-03	106.996														
dic-05	116.301	1.0333			255,103	245,020	-	0	72,310	14,731	2,328	5,095			594,587
dic-04	112.55														
dic-06	121.015	1.0405			265,434	254,944	-	0	75,238	15,328	2,423	5,301	2,200		620,867
dic-05	116.301														

La controlada B realizó el procedimiento establecido en LISR en su artículo 88, de esta manera al momento en que se fusiona con la controlada A el saldo de la CUFIN actualizado a la fecha de fisión se adiciona a la controlada A.

Gráfico 5. CUFIN consolidada C&A Holdings

Resultado Fiscal
Collins & Aikman Holdings, SA de CV (Consolidación fiscal)

Concepto	Ejercicio									
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
(=) Utilidad (perdida)	660,469	710,955	604,365	564,588	- 6,244	- 378,655	77,153	481,524	739,285	387,609
(-) Amortización pérdidas fiscales							77,153	337,457		
(=) Resultado Fiscal	660,469	710,955	604,365	564,588	-	-	0	144,066	739,285	387,609
(-) PTU Deducible	51,421	30,206	73,391	-						
(-) Utilidad fiscal reinvertida				503,675						
(-) ISR a cargo	238,511	393,900	264,764	-				55,177	164,896	112,407
(-) PTU	70,469	121,394	7,226	3,382				-	19,578	26,780
(-) No deducibles	19,995	19,094	10,512	57,530				12,224	32,486	71,456
CUFIN del ejercicio	382,915	206,773	395,253	- 0	-	-	0	76,665	522,324	176,966

CUFIN Consolidada Actualizada

Concepto	Ejercicio										
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
CUFIN Historica de ejercicios anteriores	382,915	382,915	589,688	984,941	984,941	984,941	984,941	984,941	1,061,606	1,583,929	1,760,896
CUFIN Historica del ejercicio		206,773	395,253	- 0	-	-	0	76,665	522,324	176,966	-
FA	1.1571	1.1860	1.1231	1.0895	1.0440	1.0570	1.0397	1.0519	1.0333	1.0405	1.0135
CUFIN Actualizada	382,915	660,910	1,137,521	1,239,329	1,293,860	1,367,610	1,421,904	1,572,365	2,147,049	2,410,971	2,443,519

La controladora realiza el procedimiento establecido en LISR en el artículo 71 y la regla 3.5.13 al comparar el saldo de la CUFIN consolidada con el saldo de la CUFIN de la controlada A que se desincorpora. Con la finalidad de calcular los efectos de la desincorporación

Gráfico 5. CUFIN consolidada C&A Holdings

COLLINS & AIKMAN
RESUMEN CUFIN INDIVIDUAL DE LAS CONTROLADAS DE 1997 A 2007

EMPRESA	CUFIN INDIVIDUAL										
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Controlada A	499,651	478,242	1,211,330	174,124	181,785	385,631	569,719	675,621	806,122	957,307	1,606,854
Controlada B	3,027	176,171	387,895	401,044	418,690	506,542	540,205	570,495	594,587	620,867	-
Controlada C	4,177	4,954	5,564	6,062	6,329	6,690	6,955	7,316	7,560	8,300	8,412
Controlada D	-	-	44,364	-	1,890,757	-	29,434	14,802	90,487	109,110	110,583
Controlada E	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Controlada F	-	-	-	-	-	-	-	-	73,815	89,461	90,669
Controlada G	11,271	15,182	39,556	-	58,793	26,587	72,725	45,820	60,417	89,230	90,435
Controlada H	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	518,126	674,549	1,688,709	581,231	2,556,355	925,449	1,219,038	1,314,054	1,632,989	1,874,276	1,906,952

EMPRESA	CUFIN EN PARTICIPACION CONSOLIDABLE										
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Participación ad	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%	99.99%
Participación cc	100.00%	100.00%	60.00%	60.00%	60.00%	60.00%	60.00%	60.00%	100.00%	100.00%	100.00%
% en consolidad	99.99%	99.99%	59.99%	59.99%	59.99%	59.99%	59.99%	59.99%	99.99%	99.99%	99.99%
Controlada A	499,601	478,194	726,725	104,464	109,060	231,355	341,797	405,332	806,042	957,212	1,606,693
Controlada B	3,027	176,153	232,714	240,602	251,189	303,895	324,090	342,263	594,528	620,805	-
Controlada C	4,177	4,954	3,338	3,637	3,797	4,013	4,173	4,389	7,559	8,299	8,411
Controlada D	-	-	26,616	-	1,134,341	-	17,659	8,880	90,478	109,099	110,572
Controlada E	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Controlada F	-	-	-	-	-	-	-	-	73,808	89,452	90,660
Controlada G	11,269	15,180	23,731	-	35,272	15,950	43,631	27,489	60,411	89,221	90,426
Controlada H	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	518,074	674,481	1,013,124	348,703	1,533,660	555,214	731,350	788,354	1,632,826	1,874,088	1,906,761

De acuerdo con el procedimiento establecido en LISR Título I Capítulo VI artículo 71 en caso de existir una desincorporación de una o varias controladas se realiza el procedimiento de comparar las CUFINs individuales de las controladas actualizadas al mes de la desincorporación en la participación consolidable y el saldo de la CUFIN consolidada, con la finalidad de reconocer los efectos de la desincorporación y en su caso pagar los impuestos que se hayan diferido como consecuencia de la fusión. El cuadro anterior ilustra el procedimiento de la comparación de las cufines individuales de las empresas que forman parte del grupo al momento de realizar la desincorporación de la controlada B.

Gráfico 5. CUFIN consolidada C&A Holdings

Comparación de CUFIN consolidada Vs CUFIN controlada que se desincorpora.

Procedimiento artículo 71 7o y 8o párrafo de la LISR vigente en 2007

CUFIN controlada B en participación consolidable	342,263
CUFIN Consolidada actualizada a febrero 2007	2,443,519
Diferencia cufin consolidada inferior	-
Factor	1.3889
Base	-
Tasa	28%
Impuesto	-
Diferencia cufin consolidada superior	2,101,256
Disminución de CUFIN controlada desincorporada	342,263
Saldo CUFIN consolidada Febrero 2007	2,101,256

En el procedimiento de la comparación de las CUFINes consolidada e individual de la controlada que se desincorpora, en este caso no existe impuesto debido a que el saldo de CUFIN consolidada es mayor al saldo de la CUFIN individual de la controladora B. Hasta aquí el procedimiento en ley no existe laguna en perjuicio de la sociedad controladora.

Gráfico 5. CUFIN consolidada C&A Holdings

En la legislación vigente en 2005, en la fracción X del artículo Tercero de las disposiciones transitorias para el ejercicio 2005 se estableció la obligación de presentar los efectos de desconsolidación de las empresas que consolidan fiscalmente, aún cuando estaba establecida en ley no existían reglas claras del procedimiento para calcular los efectos de desincorporación, fue hasta el 28 de diciembre de 2005 que se publicaron las reglas de cálculo y presentación de estas cifras. Actualmente se encuentran en la regla 3.5.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2007-2008.

Por lo tanto, aunque en el cálculo de la comparación de la CUFIN consolidada y la CUFIN de la controlada B no existe impuesto a pagar ni laguna en ley, al realizar el procedimiento que establece la regla 3.5.12 con el efecto de la disminución de la CUFIN de la controlada B que se fusionó con la controlada A y que de acuerdo con el artículo 88 LISR vigente en 2007 la CUFIN de la controlada A tiene el saldo de la controlada B, da como consecuencia un impuesto.

En el siguiente cuadro se puede observar el efecto de la laguna en ley, al no ser neutral el régimen de consolidación fiscal. Repercute en el aspecto económico en la sociedad controladora Collins & Aikman Holdings, SA de CV al momento en que por razones diversas se vea en la necesidad de salir del régimen de consolidación fiscal y calcule los efectos de desconsolidación.

Concepto	Regla 3.5.12		Neutralidad Régimen	Diferencia
	Actualizada	Historica		
Suma de CUFINes individuales, en la participación consolidada	1,906,761	1,004,563	1,906,761	-
Suma de la CUFIN consolidada	2,101,256	1,107,031	2,443,519	342,263
Diferencia	- 194,495	- 102,468	-	194,495
Factor	1.3889	1.3889	1.3889	-
Base	- 270,134	- 142,318	-	270,134
Tasa	28%	33%	33%	
Impuesto Diferido	- 75,637	- 46,965	-	- 75,637

Lo anterior demuestra que la falta de neutralidad en el régimen de consolidación afecta las finanzas de la sociedad controladora que tendrá que pagar un importe de \$32,686.00.

Gráfico 6. Efectos de desconsolidación anexo 24.2

Adicionalmente Collins & Aikman Holdings SA de CV, tendrá que informar al SAT el importe de los impuestos diferidos en el dictamen fiscal de cada ejercicio en el siguiente anexo.			
24.2.-IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO CONSOLIDADO			
INDICE	CONCEPTO	IMPUESTO DIFERIDO ACTUALIZADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005	IMPUESTO DIFERIDO HISTORICO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
	POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005 (MILES DE PESOS)		
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
242010	POR PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE DISMINUIR GENERADAS DURANTE LA CONSOLIDACION POR LAS SOCIEDADES CONTROLADORA Y CONTROLADAS	0	0
242020	POR DIVIDENDOS PAGADOS EN EL EJERCICIOS Y EN EJERCICIOS ANTERIORES, NO PROVENIENTES DE CUFIN NI DE CUFINRE	0	0
242030	POR PERDIDAS EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES GENERADAS DURANTE LA CONSOLIDACION POR LAS SOCIEDADES CONTROLADORA Y CONTROLADAS	0	0
242040	POR CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN DERIVADOS DE OPERACIONES EFECTUADOS POR LAS SOCIEDADES CONTROLADORA Y CONTROLADAS ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2002	0	0
242050	UTILIDAD DERIVADA DE LA COMPARACIÓN DEL SALDO DEL REGISTRO DE UTILIDADES FISCALES NETAS INDIVIDUALES CON EL SALDO DEL REGISTRO DE UTILIDADES FISCALES NETAS CONSOLIDADAS	0	0
242060	UTILIDAD DERIVADA DE LA COMPARACIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA INDIVIDUAL CON EL SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA	36	22
242070	UTILIDAD DERIVADA DE LA COMPARACIÓN DEL SALDO DEL REGISTRO DE UTILIDADES FISCALES NETAS REINVERTIDAS DE LA CONTROLADA INDIVIDUALES CON EL SALDO DEL REGISTRO DE UTILIDADES FISCALES NETAS CONSOLIDADAS	0	0
242080	UTILIDAD DERIVADA DE LA COMPARACIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA REINVERTIDA INDIVIDUAL CON EL SALDO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA	0	0
242090	OTROS CONCEPTOS	0	0
242100	SUMA	36	22
242110	IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO POR EJERCER LA OPCION DE CONSOLIDAR FISCALMENTE.	0	0

4.1 Conclusión

En base al análisis del caso práctico del estudio realizado, el régimen de consolidación fiscal es un régimen complicado que trae consigo la necesidad de tener en su cuerpo administrativo de especialistas en consolidación financiera y fiscal lo cual aumenta el costo administrativo del grupo corporativo, a cambio de ello la ventaja que actualmente representa el régimen de consolidación fiscal es el diferimiento de impuestos, sin embargo, se puede dar el caso de que este impuesto diferido no sea real.

En este caso práctico Collins & Aikman Holdings, SA de CV adopto el régimen en 1996 y le han afectado los cambios legales, según se trato en el apartado 1 del presente trabajo de investigación.

En el ejercicio de 2007 dos de sus controladas por razones financieras se vieron en la necesidad de fusionarse Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV (controlada A) fusionante y Collins & Aikman de México, SA de CV (controlada B) fusionada y Collins & Aikman Holdings, SA de CV realizo el procedimiento de desincorporación contemplado en el artículo 71 de LISR y la regla 3.5.13 de Resolución Miscelánea.

Por una parte la sociedad fusionante tiene la obligación de adicionar al saldo de su CUFIN el saldo de la CUFIN de la sociedad que se fusiona, dicho procedimiento está establecido en la legislación fiscal vigente en su artículo 88 LISR, en términos prácticos el saldo de la CUFIN de Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV ascendía a un monto de \$964,583 y al adicionar el saldo de la CUFIN de Collins & Aikman de México, SA de CV en su calidad de fusionada por un importe de \$620,867.00, el saldo final de la CUFIN después de la fusión de Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV asciende a un importe de

\$1,585,450.00. Cabe mencionar que esta sociedad es considerada como una sociedad controlada de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

Por otra parte Collins & Aikman Holdings, SA de CV disminuye el saldo de la CUFIN de Collins & Aikman de México, SA de CV por considerarse como sociedad que se desincorpora del régimen de consolidación fiscal, este procedimiento esta establecido en el artículo 71 LISR. De esta manera el saldo de la CUFIN consolidada antes de la desincorporación de Collins & Aikman de México (controlada B) ascendía a un monto de \$2,443,519 y después de restar el saldo de la CUFIN de la controlada que se desincorpora tiene un importe de \$1,814,333. Sin embargo la controlada Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV continua dentro del régimen de consolidación con un saldo mayor en su CUFIN individual, si existiera neutralidad, es decir, un procedimiento equitativo en donde si se adiciona el saldo de la CUFIN de Collins & Aikman de México, SA de CV a Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV de igual manera se debe de adicionar dicho saldo de CUFIN a Collins & Aikman Holdings, SA de CV en la participación consolidable que corresponda en este caso del 99.99%

Esta falta de neutralidad, es decir, de un procedimiento igual en la controlada y la controladora en el tratamiento fiscal del saldo en la CUFIN individual de la controlada Collins & Aikman Carpet and Acoustics, SA de CV y de la CUFIN consolidada de Collins & Aikman Holdings, SA de CV es una laguna en la ley del Impuesto Sobre la Renta y afectan financieramente en un monto que actualmente asciende a \$35,945.00 considerado como un impuesto diferido, que deberán de enterarse al SAT al momento en que el grupo Collins & Aikman se desconsolide, es decir, deje de tributar en el régimen de consolidación fiscal.

Al existir neutralidad en el procedimiento de la CUFIN individual y la CUFIN consolidada no existiría impuesto diferido

4.2 SUGERENCIAS

De acuerdo con lo comentado en los capítulos anteriores, el régimen de consolidación fiscal no es neutral y trae como consecuencia efectos financieros que impactan de manera significativa en las empresas que han optado tributar en este régimen de ley.

Collins & Aikman Holdings, SA de CV tiene efectos de diferimiento de impuestos por un importe de \$35,945.00, en la comparación de la CUFIN consolidada y la CUFIN individual, esto dada la fusión de controladas que se realizó en el ejercicio de 2007 en la cual se restó al saldo de la CUFIN consolidada el importe de \$ 619,186 que la controlada B Collins & Aikman de México, SA de CV fusionada subió a la consolidación, sin embargo el saldo de CUFIN individual de la empresa fusionante Collins & Aikman Carpet And Acoustics aumento en un importe de \$620,867.

Con la finalidad de evitar pagar el impuesto diferido de \$35,945.00 al momento de la desconsolidación se sugiere hacer lo siguiente:

1. Solicitar una confirmación de criterio a las autoridades fiscales, de que el procedimiento en la CUFIN individual y la CUFIN consolidada debe de haber neutralidad, es decir, que si se permite adicionar al saldo de la CUFIN de la empresa fusionante Collins & Aikman Carpet And Acoustics, SA de CV el saldo de la empresa fusionada Collins & Aikman de México, SA de CV por el importe de los \$620,867, de igual manera este importe en la participación consolidable se debe de adicionar al saldo de la CUFIN consolidada de Collins & Aikman Holdings, SA de CV. Para solicitar esta confirmación de las autoridades fiscales es necesario contar con un equipo de especialistas en materia fiscal y legal que implica un costo financiero menor al pago de impuestos diferidos improcedentes.

2. Si la sociedad controlada Collins & Aikman Carpet And Acoustics, SA de CV tiene la suficiente solvencia económica, puede decretar dividendos de tal manera que el saldo de CUFIN individual disminuya y por lo tanto al comparar la CUFIN consolidada e individual esta última es inferior por lo que no existe impuesto diferido por pagar en caso de una desconsolidación de Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

El beneficio que tendría el grupo Corporativo de Collins & Aikman al realizar el pago de dividendos del saldo de la CUFIN de Collins & Aikman Carpet And Acoustics, SA de CV es porque no tendría que pagar impuestos tal y como lo establece el artículo 10 LISR que dice “Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley. “(Agenda Tributaria 2007)

4.3 APORTACION PERSONAL

Con el presente trabajo de investigación se describió:

Primero la serie de artículos en las leyes que rigen la consolidación de empresas y el impacto negativo financiero en las mismas, así como las alternativas legales que existen para evitarlos, describir la falta de neutralidad y reglas claras que actualmente presenta el régimen de consolidación fiscal, esto trae consecuencias financieras al grupo de Collins & Aikman que le afectarán en un futuro al momento de realizar una desconsolidación ya sea por conveniencia del grupo o bien por que se derogue de las leyes fiscales. Todo lo anterior resumido en este trabajo, al evaluar en números concretamente el caso de la situación fiscal de Collins & Aikman Holdings, SA de CV, de los impuestos diferidos por un importe de \$35,945.00 que pagará en un futuro, y que son consecuencia de la falta de reglamentación adecuada en la ley del Impuesto Sobre la Renta, y que puede aplicar las alternativas sugeridas anteriormente de realizar procedimientos legales y financieros que eviten el impacto de los impuestos diferidos.

Segundo tener a la mano información confiable y personalizada de la situación real del grupo Collins & Aikman Holdings, SA de CV.

BIBLIOGRAFÍA

- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., 1998 Propuesta sobre el Régimen de consolidación fiscal, Dofiscal Editores, México.
- Agenda Tributaria 2007, Tax Editores Unidos, SA de CV.
- Alvarado N. J. Baker & McKenzie. Obligación de informar el impuesto diferido en la consolidación. Revista Puntos Finos No 80 1ra quincena junio 2005.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC., 2001, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, 16ª Edición México.
- Labrador G. F. J., Penilla G. G., 2006, Consolidación Fiscal Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.
- Loyo R. L. F., 2006, Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal, Dofiscal Editores México.
- Mantilla M. R., 1987. Derecho Mercantil 25ª. Edición, Editorial Porrúa, México.
- Perdomo M. A., 1996, Contabilidad de Sociedades Mercantiles, Novena edición México.
- Sánchez H. J. y González R. A., Deloitte Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C., Fiscal al día Aviso de impuestos diferidos en consolidación, Revista Puntos Finos No 81. 2da Edición.